

FACULTÉ DE DROIT DE CAEN

DROIT RÔMAIN

ESSAI

SUR LA

VICESIMA PARS HEREDITATUM

DROIT FRANÇAIS

DU PRINCIPE

de la

NON DISTRACTION DES CHARGES

DANS LA

Législation Fiscale

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-DESSUS

Sera soutenu le Vendredi 2 Juin 1893, à 3 heures 1/2 du soir

PAR

Pierre QUINION-HUBERT

JURY D'EXAMEN

Président : M. LEBRET, professeur.

Suffragants : { MM. TOUTAIN, professeur.
 GUILLOUARD, professeur.
 Ambroise COLIN, agrégé.

DOUAI

Imprimerie typographique et lithographique DELATRE & GOULOIS, rue du Palais, 38 et 40

1893

THÈSE

POUR

LE DOCTORAT

A MON GRAND PÈRE

A MON PÈRE

A MA MÈRE

MEIS ET AMICIS

FACULTÉ DE DROIT DE CAEN

DROIT ROMAIN

ESSAI

SUR LA

VICESIMA PARS HEREDITATUM

DROIT FRANÇAIS

DU PRINCIPE

de la

NON DISTRACTION DES CHARGES

DANS LA

Législation Fiscale

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-DESSUS

Sera soutenu le Vendredi 2 Juin 1893, à 3 heures 1/2 du soir

PAR

Pierre QUINION-HUBERT

JURY D'EXAMEN

Président : M. LEBRET, professeur.

Suffragants : { MM. TOUTAIN, professeur.
 GUILLOUARD, professeur.
 Ambroise COLIN, agrégé.

DOUAI

Imprimerie typographique et lithographique DELATTRE & GOULOIS, rue du Palais, 38 et 40

1893

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

DROIT ROMAIN

ESSAI SUR LA VICESIMA PARS HEREDITATUM

BIBLIOGRAPHIE

Accarias. Précis de Droit Romain, 4^{me} édition. Paris, 1891, I, p. 129, n^{os} 2 et 414.

Bachofen. Ausgewählte Lehren des römischen Civilrechts.—Bonn, 1848.—10^{me} Leçon, Die Erbschaftsteuer ihr Geschichte, ihr Einfluz auf das Privatrecht. (L'impôt des successions, son histoire, son influence sur le droit privé), p. 322 à 395.

Bouchard. Etude sur l'administration des finances de l'Empire Romain. Paris, 1872, p. 253, 376, 377.

Bouchaud. De l'impôt du vingtième sur les successions. — (Mémoire à l'académie des inscriptions et belles lettres. Paris, 1772).

Bouché-Leclercq. Manuel des institutions romaines. Paris, 1886, p. 243, 252, 258, (3).

Burmam. De vectigalibus populi romani. Amsterdam, 1694, — cap. 11.

Cagnat. Etude historique sur les impôts indirects, chez les romains. Paris, 1882, — chap. III, *Vicesima hereditatum*

Clamageran. Histoire de l'impôt en France. Paris, 1867, t. I, p. 78.

Dureau de la Malle. Economie politique des Romains. Paris, 1840, t. I, p. 324; t. II, p. 466 et suiv.

Gibbon. Histoire de la décadence et de la chute de l'empire Romain. (Traduction Guizot, Paris, 1812), p. 345 à 351.

Giraud. Histoire du droit au moyen-âge. Paris, 1846, p. 93 et suiv.

Hirschfeld (otto). Untersuchungen auf dem Gebiete der römischen Verwaltungs-Geschichte. (Berlin, 1876).

Humbert. Dictionnaire des antiquités de Daremberg et Saglio, V^o Aerarium militare.

Humbert. Les finances et la comptabilité publique de l'Empire Romain (Académie des Sciences Morales et Politiques, 1885. Tomes XXII et XXIII, nouvelle série).

Laboulaye. Les impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'Empire Romain (traduit du Chevalier Baudi de Vesme). Revue Bretonne, 1841, p. 1 à 68 et Revue historique du Droit, 1861, p. 365 à 406.

Laboulaye. Le testament de Dasumius (analyse de la dissertation de Rudorff.)—Revue de législation, année 1845, t. II, p. 273 et suiv., notamment p. 328 à 335.

Laferrière. Histoire du droit français. Paris, 1838, t. II, p. 536, 537.

Marcquardt. Manuel des antiquités romaines. Tome X. Del'organisaton financière chez les Romains.—Traduction de Vigie.—Paris, 1888, p. 335 à 340 et les notes.

Maynz. Cours de Droit Romain. Bruxelles, 1876, t. I, p. 276.

Mispoulet. Les institutions polititiques des Romains, ou exposé des règles de l'administration romaine. Paris, 1883.

Naquet. Des impôts indirects chez les Romains sous la République et sous l'Empire. Paris, 1875, p. 85 et suiv.

Naudet. Changements opérés dans l'administration romaine de Dioclétien à Julien. Paris, 1817, t. I, p. 22, 185, 186.

Pellat. Sur le système des impôts chez les Romains au temps des empereurs. *Thémis*, 1831, t. X, p. 227 et 506 (Analyse de la dissertation de Savigny).

Poisnel (Charles). *Mélanges d'Archéologie et d'Histoire*. (Ecole française de Rome), *Recherches sur l'abolition de la XX hereditatum*. Paris, 1883, p. 312.

Roulet De l'impôt d'Auguste sur les successions, (*Bulletin de l'Académie de Belgique*. Bruxelles, 1849. t. XVI, 1^{re} partie, p. 362).

Rudorff. Le testament de Dasumius. (*Zeitschrift für geschichtliche. Rechtswissenschaft* herausgegeben. t. XII, p. 336 à 395.

Rein. — Real, *Encyclopédie de Pauly*, V^o *Vicesima hereditatis*.

Savigny. Ueber die Römische steuerverfassung unter den Kaiser Zeit (*Zeitschrift für geschichtliche Rechtswissenschaft*. t. VI, p. 233, 321 à 396).

Serrigny. *Droit Public des Romains*. Paris, 1862, t. II, p. 180 et suiv. n^{os} 851 et suiv.

Troplong. De l'impôt sur les successions. *Revue de législation*, 1848, t. II, p. 220.

de Valroger. De l'impôt sur les successions chez les Romains — (*Revue critique de législation et de jurisprudence*, t. XIV, année 1859, p. 494).

Vigié. *Etude sur les impôts indirects romains* (*Revue générale du droit*, t. V, année 1881, p. 102 et suiv.

Willems. *Droit Public Romain*. Louvain, 1874, 3^{me} édition, p. 368.

ESSAI SUR LA VICESIMA PARS HEREDITATUM

INTRODUCTION

La *Vicesima hereditatum* était un impôt indirect qui consistait à percevoir sur les transmissions par décès le vingtième de leur valeur au profit du Trésor. C'est à tort qu'on chercherait dans cette taxe le point de départ des droits de succession qui forment aujourd'hui une des plus riches ressources de notre budget. L'impôt qui chez nous frappe les mutations par décès n'a point le caractère spécial qu'avait la *vicesima* des Romains; il tire en partie son origine des droits perçus au moyen-âge par les seigneurs féodaux, comme prix de l'ensaisinement des biens sur lesquels ils prétendaient avoir un droit souverain de propriété; mais il nous vient surtout du droit de centième denier établi au profit des caisses royales. L'édit de 1704 inspiré par les besoins de l'Etat, en inaugurant, concurremment aux droits seigneuriaux, un impôt auquel son tarif fit donner le nom de centième denier, offrit une portée bien plus large aux taxes de mutation. La loi du 22 frimaire n'a fait que refondre et modifier légèrement le régime inauguré sous le règne de Louis XIV et le changement le plus sensible porte sur la dénomination de l'impôt.

Notre législation fiscale s'est donc gardée de faire le plus léger emprunt au droit public Romain; d'ailleurs la *Vicesima hereditatum* disparut beaucoup trop tôt du

Bas-Empire pour que nos gouvernants aient pu songer à reproduire quelques-unes des règles qui présidaient à sa perception.

Mais à défaut d'un rapport de ressemblance, à défaut de l'intérêt qu'il pourrait y avoir à comparer notre organisation actuelle avec le système suivi par les Romains, l'étude de la *Vicesima hereditatum* se présente à l'interprète doublement attachante comme reconstitution historique, et comme corollaire d'une institution qui tenait une large place dans le monde Romain.

La loi Julia, qui la première créa d'une façon permanente la taxe du vingtième, avait, dans la pensée d'Auguste, un caractère moral et politique à côté du caractère fiscal, et l'importance des rendements de l'impôt qu'elle établissait vient précisément de ce qu'elle fut impuissante à remplir le but social que l'Empereur lui avait assigné.

A la fin de la République, en effet, c'était une pratique courante de ne laisser aux descendants en ligne directe qu'une faible part de biens héréditaires ; le reste était distribué entre les amis. Les courtisans n'ignoraient pas cette habitude funeste pour les droits sacrés de la famille, ils poursuivaient de leurs flatteries les riches vieillards, briguant sans pudeur un patrimoine auquel ils n'avaient aucun droit : « la ville était divisée en deux parties : le gibier et le chasseur » (Gibbon : *Décadence de l'empire Romain*, t. I, p. 347) — (Horace, sat. 5, liv. 2). En outre le célibat faisait chaque jour dans les classes riches de funestes progrès, et ceux mêmes qui étaient mariés se souciaient peu d'avoir des enfants.

Ces mœurs désastreuses affaiblissaient de jour en jour Rome que la République avait faite si grande ; pour remédier à cette décadence, Auguste déploya de louables efforts, et, dans le but de diminuer les dévolutions collatérales ou étrangères, il les frappa d'un droit de

mutation, exemptant en retour les successions directes.

Cet impôt, comme on le voit, était merveilleusement adapté à la situation sociale de l'époque, mais il fut impuissant à réagir contre un mal profondément enraciné ; tous, célibataires et ménages sans enfants, continuèrent à considérer leur condition comme la plus douce et la plus enviable ; dès lors, un grand nombre de fortunes et des plus considérables, ne restant pas dans la famille du testateur, se trouvaient soumises à la vicesime et passaient peu à peu dans le Trésor Public. Gibbon croit pouvoir avancer qu'en deux ou trois générations tous les biens des particuliers étaient absorbés au profit des caisses de l'Etat et Reïn (Real Encyclopédie) regarde la XX hereditatum comme l'équivalent d'un impôt sur tous les biens des citoyens, dont le taux aurait été de $2\frac{1}{2}$ à 3 %. A défaut d'autre raison, l'étude d'une des sources les plus importantes du Trésor Public à Rome, nous semble présenter un intérêt suffisamment immédiat et mériter d'être entreprise.

PLAN DE L'ÉTUDE

CHAPITRE I. — Historique de la création d'un impôt sur les successions.

CHAPITRE II. — Etude de la loi *Julia Vicesima*.

CHAPITRE III. — Modifications qu'apportèrent à la *Vicesima hereditatum* les successeurs d'Auguste.

CHAPITRE IV.—Abolition de la *Vicesima hereditatum*.

CHAPITRE I

HISTORIQUE DE LA CRÉATION D'UN IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

L'établissement, au moins d'une manière permanente, de la *Vicesima hereditatum* remonte à Auguste qui l'institua à titre de dotation de l'armée pour subvenir aux dépenses des légions. Toutefois on trouve dans les auteurs diverses mentions qui tendent à prouver que l'impôt sur les successions a été créé et même appliqué bien avant le règne de cet empereur. Nous étudierons dans une première section quels furent les premiers essais de création d'un droit sur les mutations par décès ; puis nous rechercherons comment la *Vicesima* fut définitivement organisée par Auguste.

SECTION I

DE LA PREMIÈRE TENTATIVE D'ÉTABLISSEMENT D'UN DROIT SUR LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

Un passage de Dion Cassius (LV, 25) nous apprend que l'impôt sur les successions, avant d'être établi par Auguste avait existé précédemment. (εσηχτο και πρότερόν, ποτε, καταλυθέν μετὰ ταῦτα). Mais lorsqu'il s'agit de déterminer l'époque précise de cette première tentative fiscale, les auteurs sont profondément divisés. La question du reste est difficile à résoudre en raison de l'obscurité qui règne sur la matière.

L'historien grec Appien, contemporain de Pline le Jeune, nous donne cependant de précieux renseignements à cet égard. Un passage de son histoire Romaine, nous apprend d'une façon indiscutable, que les triumvirs établirent en 714 un impôt sur les successions : « ils « décidèrent que ceux qui recevraient quelque chose « par testament en donneraient une partie au Trésor « Public (1). »

C'est à notre avis de cette époque seulement que date la première loi sur les héritages. Cette opinion est cependant repoussée par de nombreux auteurs Allemands, qui prétendent trouver dans la loi Voconia (585 de Rome — *de mulierum legatis et hereditatibus*) l'institution première de la *Vicesima hereditatum* (2).

Ils tirent argument d'un texte de Pline le Jeune (Panég. de Trajan, ch. XLII) où celui-ci, en louant les réformes financières accomplies par Nerva et Trajan, rappelle que le trésor du Peuple et celui de l'Empereur s'enrichissaient par l'effet des lois Voconia et Julia (3). Ce passage qui rapproche à dessein ces deux lois, en les représentant toutes deux comme une source de revenus pour le Trésor, permet de conclure, disent-ils, que la loi Voconia avait avant la loi Julia établi l'impôt du vingtième sur les successions.

Nous n'acceptons point pour notre part cette conclusion qui nous paraît fort arbitraire, et l'on peut, à notre

(1) Appien, B. C. V, 67 : εἰσφέρειν..... μοῖραν τοὺς ἐκ διαθήκης τε καρπομένους.

(2) Bachofen. Die Lex Voconia (Bâle, 1843, in-8°, p. 121). — Rudorff. Das testament des Dasumius. (Zeitschrift von Savigny, 1845, t. XII, p. 336) et Laboulaye. Le testament de Dasumius (Revue de législation, 1845, t. II, p. 328). — Marcquardt. Manuel des Institutions Romaines, t. X, traduction Vigier, § 347 et suiv.

(3) Locupletabant et fiscum et ærarium, non tam Voconia et Julia leges, quam majestatis singulare et unicum crimen eorum qui crimine vacarent.

avis, interpréter le passage de Pline le Jeune sans lui donner la même portée.

Il y a eu tant de lois *Juliae* dues à Auguste et à César, que cette mention accordée par le panégyriste de Trajan peut aussi bien se rapporter à la *lex Julia Peculatus*, qui punit d'une amende du quadruple le détournement du butin pris sur l'ennemi. (L. 13, Dig. Liv. 48, Tit. 13) ou à la *lex Julia de maritandis ordinibus*, refondue ensuite dans la loi *Papia Poppea*, et relative aux dispositions caduques, qu'à la *lex Julia de Vicesima*. Toutes ces lois étaient pour le Trésor une source de revenus plus ou moins considérable; le rapprochement s'explique avec les unes comme avec les autres.

En admettant même que la *lex Julia* dont il s'agit ici, fût celle qui établit l'impôt sur les successions, l'opinion des auteurs allemands n'en resterait pas moins arbitraire et sans fondement.

La *lex Voconia*, dans laquelle ils veulent voir une loi d'impôt, contenait deux dispositions faciles à interpréter sans leur donner une portée fiscale.

La première interdit aux femmes de recueillir le bénéfice d'une institution ou d'un legs faits par un testateur dont la fortune serait supérieure à 100,000 *as* (1). Elle ne pouvait procurer aucun avantage au fisc, l'incapacité de l'héritier institué ayant simplement pour effet d'ouvrir la succession *ab intestat*.

La deuxième porte qu'aucun legs, lorsque la fortune du testateur dépasse un certain chiffre déterminé par le cens, ne doit procurer un émolument supérieur à celui de l'héritier (2). Or la sanction de cette disposition,

(1) Gaius C. II, § 274: Mulier qui ab eo qui centum millia æris census est, per legem Voconiam heres institui non potest.

(2) Cicero: Secunda actio in Verrem I, 43. — Gaius C. II § 256: ne cui plus legatorum, nomine mortis ve causâ capere liceret, quam heredes caperent.

n'était pas dans la nullité du legs fait en contravention de la loi; il convient plutôt de voir ici une simple précaution prise dans l'intérêt de l'institué: « *cautum est ne cui...* » dit Gaius C. II, § 256.

Il semble donc peu vraisemblable d'indiquer la *lex Voconia* comme ayant créé le droit sur les successions; d'autant plus que Pline, qui mentionne ensemble les deux lois *Voconia* et *Julia*, les signale comme persistant l'une à côté de l'autre; or, si la première avait établi la Vicesime, elle eût été remplacée par la *lex Julia* et Pline ne citerait pas ces lois comme existant toutes deux simultanément.

Il reste enfin une objection à laquelle, si l'on adopte l'opinion des auteurs allemands, et si l'on décide avec eux que l'impôt de la *Vicesima hereditatum* existait déjà en 585, il est bien difficile de répondre.

En effet d'un passage d'une lettre de Cicéron à Atticus (1) il résulte qu'en 695 de Rome, l'impôt sur les successions n'existait pas en Italie, car la *Vicesima* dont parle Cicéron dans sa missive, est, de l'avis des commentateurs, la *Vicesima libertatis*; il faudrait donc soutenir, qu'ayant existé préalablement, l'impôt du vingtième était supprimé à l'époque où Cicéron écrit à son ami.

Mais alors comment expliquer que notre écrivain n'ait pas fait mention de cette suppression dans une lettre où il déplore précisément toutes les suppressions d'impôts accomplies de son temps?

A notre avis, l'idée primitive de la taxe sur les successions, doit être attribuée aux emprunts administratifs et financiers faits par les Romains à la Constitution Egyptienne (2).

(1) Cicero ad Attic. II, XVI, 1: « Portoriis Italiæ sublati, agro Campano diviso, quod veitigal superest domesticum præter vicesimam.

(2) Cagnat. Etude historique sur les impôts indirects chez les Romains. Paris, 1882, p. 180 et suiv.

Les auteurs qui ont étudié d'une façon approfondie les mœurs égyptiennes prouvent à l'évidence que, sur de nombreux points, l'organisation politique Romaine s'est modelée sur celle qui existait en Egypte, et que plus d'une réforme introduite à Rome au temps de César et d'Octave est la mise en œuvre d'une institution Egyptienne analogue. Or, il existait au temps des Lagides un impôt sur les successions et les mutations par décès (1), on peut donc admettre avec vraisemblance que l'établissement de la *Vicesima hereditatum*, date du séjour en Egypte de César et d'Octave, qui voulurent appliquer à l'Italie une réforme financière dont le pays qu'ils visitaient leur avait fourni le modèle.

Quoiqu'il en soit, l'assertion formelle de l'historien Appien nous apprend qu'en 714 de Rome (40 av. J.-C.), sous le consulat de L. Marcius Censorinus, et C. Calvisius Sabinus, une taxe sur les successions fut établie par les triumvirs; et, selon nous, c'est alors pour la première fois que cet impôt fait son apparition dans la législation Romaine.

Octave et Antoine devaient, pour subvenir aux frais de la guerre contre Sextus Pompée, trouver de nouveaux subsides, ils firent voter à cet effet un droit proportionnel sur les dispositions testamentaires, à l'exclusion des transmissions *ab intestat*, qui étaient alors réputées, moins une dévolution, qu'une attribution en vertu du droit naturel de copropriété familiale. Appien, en nous donnant ce renseignement, n'indique ni le taux du nouvel impôt, ni la manière dont on le prélevait, ni les agents chargés du recouvrement. Un texte de Pomponius L. 2, § 44, *de origine Juris*, Dig. I, 2), que nous citerons plus loin, permet de supposer qu'il se montait au vingtième

(1) Lumbroso. Recherches sur l'Economie politique de l'Egypte, p. 307.

des valeurs recueillies ; nous inclinons à croire qu'il était au début plus élevé et, dans la pensée première des triumvirs, probablement du dixième comme en Égypte ; quoiqu'il en soit, il fut dès le début très impopulaire et très mal accueilli, il occasionna même à Rome une émeute dont Appien (V, 67 et 68) nous donne les détails.

Les colères qu'avait soulevées l'établissement de la Vicesime en précipitèrent l'abrogation ; du reste, instituée pour subvenir aux frais de la lutte contre Sextus Pompée, elle devait disparaître avec les circonstances qui l'avaient fait naître, et prit fin en même temps que la guerre. Son existence fut de courte durée, mais elle fut perçue, nous le croyons, pendant un certain temps et, selon nous, rien ne permet de soutenir que les héritages restèrent, jusqu'au règne d'Auguste, libres de toute taxe de mutation. La Vicesime fut mise en vigueur, nous en convenons, pendant un faible espace de temps, mais elle fut exigée par les triumvirs malgré les orages qu'elle avait excités au forum, et son existence, toute éphémère qu'elle a pu être, n'en est pas moins réelle, deux arguments nous permettent de l'affirmer (1).

Un passage de Dion Cassius (XLVIII, 33) nous apprend que c'est en 714, au cours de l'année où fut établie la Vicesime, que fut votée et appliquée la loi Falcidie. Ce plébiscite décidait que l'émolument de l'héritier institué serait équivalent au quart au moins de l'actif net de la succession et que les legs subiraient au besoin une réduction, pour permettre à l'institué de recueillir cette quotité (2). (Gaius C. II, § 227).

(1) Vigiié. Etude sur les impôts indirects Romains (Revue générale du droit, 1881, t. V), p. 104, note.

(2) *Lata est itaque, lex Falcidia, quâ cautum est ne plus legare liceat, quam dodrantem ; itaque necesse est ut heres quartam partem hereditatis habeat ; et hoc nunc jure utimur.*

Or, indépendamment du désir d'assurer un bénéfice fort légitime à l'héritier institué, cette loi avait évidemment pour but de sauvegarder l'intérêt du Trésor en garantissant au fisc un minimum de matière imposable. La *Lex Falcidia*, en réservant à l'héritier un quart au moins des valeurs de la succession, lui enlevait tout motif de la répudier et de laisser le decujus mourir *intestat*. Cette mesure formait le corollaire indispensable de notre loi d'impôt : on comprend en effet que, du moment où les dispositions testamentaires étaient seules assujéties à la *Vicesima*, à l'exclusion des successions ab intestat, il était nécessaire d'empêcher ces dispositions de s'évanouir par la désertion du testament (1).

Un autre argument en faveur de la mise en vigueur temporaire de l'impôt décrété par les triumvirs est tiré d'un passage du Digeste (L 2. § 44 *de Origine juris*, I, 2) (2) relatif à la biographie d'un jurisconsulte, Aulus Ofilius, contemporain et familier de Jules César, mais décédé au moment où Auguste fit passer la loi sur les héritages. C'est lui, nous dit Pomponius, — à qui le texte est emprunté — qui le premier écrivit : *de legibus Vicesimæ*; or il ne pouvait traiter de la loi *Julia Vicesima*, rendue après sa mort ; c'est donc la loi des triumvirs qu'il avait en vue. L'impôt sur les successions était perçu à cette époque, et c'est de son organisation que parle l'ouvrage d'Aulus Ofilius.

On conteste il est vrai que par l'expression : *de legibus Vicesimæ*, Pomponius ait entendu parler d'une vicesime sur les successions. Il s'agit, dit-on, de la

(1) De Valroger. Revue critique 1859, t. XIV, p. 496, note 2.

(2) Ab hoc (Aquilio Gallo) plurimi profecerunt, ferè tamen hi libros conscripserunt..... Albus Ofilius..... Ofilius in equestri ordine perseveravit. Is fuit Cæsari familiarissimus et libros de jure civile plurimos et qui omnem partem operis fundarent, reliquit ; nam de legibus Vicesimæ primus conscripsit.

Vicesima libertatis, votée en 396 de Rome par les soldats de Manlius (*Legem novo exemplo ad Sutrium in castris tributum de Vicesima eorum qui manumitterentur tulit*) ;¹ mais cette affirmation purement gratuite ne repose sur aucun texte sérieux et nous persistons à croire que c'est l'impôt des successions qu'Ofilius avait en vue dans son traité.

M. Maynz, dans son cours de droit Romain, (1) propose, pour éviter ces difficultés, de supposer une altération par les copistes du passage de Pomponius qu'il faudrait alors rétablir ainsi : « de legibus XXI (ibros) primus conscripsit ».

Telles sont les origines encore douteuses et bien obscures de notre impôt ; nous allons le retrouver sous Auguste définitivement établi en dépit des protestations qu'il soulève.

(1) Bruxelles, 1876, t. I, p. 276.

SECTION II

ORGANISATION DÉFINITIVE DE LA *Vicesima hereditatum*

Le droit proportionnel sur les dispositions testamentaires, établi en 714 par les triumvirs, pour subvenir aux frais de la lutte contre Sextus Pompée, avait pris fin, nous l'avons vu, avec la guerre en vue de laquelle il avait été créé ; plus d'un demi-siècle s'écoula sans qu'on fit la moindre tentative pour l'établir à nouveau, et ce n'est qu'en 759, sous le règne de l'Empereur Auguste, qu'eut lieu la réorganisation complète de l'impôt sur les successions.

Auguste, en fixant la durée du service militaire à seize ans pour les prétoriens et à vingt ans pour les légionnaires, remplaçait l'armée de la République, formée au début de la campagne et dissoute aussitôt la guerre achevée, par une armée permanente. Mais cette innovation devait entraîner des charges nouvelles; il ne s'agissait plus de faire face à une dépense temporaire; il fallait alimenter, avec des ressources permanentes et régulières, un budget que l'augmentation de la paie des légionnaires rendait de plus en plus lourd (1).

En effet, par suite de l'avilissement du signe monétaire, en raison de la décadence de l'agriculture et des événements politiques qui rendaient le métier militaire plus ou moins fructueux, la solde journalière du soldat

(1) La paie du soldat était au VI^e siècle de Rome de 5 as par jour, c'est-à-dire un tiers de denier (Polybe, Histoire générale, liv. VI, ch. XXXIX, § 12).

Romain avait été considérablement majorée, Jules César l'avait portée au double (1). Auguste ne pouvait songer à la modifier, si ce n'est dans le sens de l'augmentation; il devait donc trouver des recettes nouvelles pour la solde et l'entretien de ses troupes permanentes.

C'est dans ce but qu'il créa l'*ærarium militare* (ταμειον στρατιωτικόν), caisse de retraite pour les vétérans de ce service prolongé, et de récompense pour les soldats en activité (2). Il fallait de toute nécessité pourvoir à des ressources pour ce nouveau trésor; l'Italie était presque entièrement exempte d'impôts; à défaut du tribut qu'il n'osait rétablir, Auguste pensa qu'il pourrait introduire un impôt indirect (3).

Mais il fallait compter avec l'ombrageuse jalousie du peuple Romain qu'effrayait toute innovation pouvant porter atteinte à ses franchises ou à ses privilèges.

Dion Cassius (L, 20) nous raconte en détail les précautions et les ruses qu'Auguste déploya pour parvenir à son but : créer un impôt sur les successions. Tout d'abord il consulte le Sénat (4) sur l'opportunité d'une imposition quelle qu'elle fût. La seule annonce de cette démarche exalte les esprits, excite les reproches les plus amers et l'on put croire qu'il y aurait une émeute. (Dion LXVI, — 18). Auguste fait alors porter, de son propre trésor et de celui de Tibère, son fils adoptif, dans une caisse, à laquelle il donne le nom de caisse militaire, une somme de dix-sept cent mille sester-

(1) Suetone. In Julio Cæsare. Cap. 26. (Legionibus in perpetuum, stipendium duplicavit).

(2) Dureau de la Malle. Econ. Polit. des Romains, t. I, p. 324.

(3) Poisnel. Mélanges de l'Ecole de Rome. Année 1883 p. 313.

(4) Le Sénat ayant conservé l'administration du trésor du peuple, son autorisation était nécessaire pour établir un impôt. (Tacite, Annales, Liv. XIII, ch. 50).

ces (1), à laquelle viennent s'ajouter les souscriptions de quelques rois et de quelques nations.

Mais ces ressources étaient insuffisantes pour un objet d'une aussi grande importance; les particuliers refusaient de contribuer d'une façon quelconque à une dépense dont le but était cependant de protéger leurs propriétés. (2).

Force était de revenir à l'impôt, et, pour la seconde fois, Auguste dut avoir recours au Sénat; alors il lui

(1) Monum. ancyr, Tome III, 1, 35

(2) Le vingtième sur les héritages n'était pas la seule ressource destinée à l'entretien de l'*ærarium militare*; d'autres subsides moins importants servaient aussi à l'alimenter.

C'était d'abord la confiscation des fortunes qui s'attachait légalement à certaines condamnations, mais qui résultait le plus souvent de véritables abus de force. Le nombre des soldats à récompenser était énorme et les empereurs ne craignaient point d'enlever les terres et les esclaves à leurs maîtres pour les distribuer aux légionnaires.

Impius hæc tam culta, novalia, miles habebit.

(Virg. Eglog. IX-XXVIII).

Nous trouvons aussi deux impôts qui furent affectés au même trésor militaire.

1° Un droit créé par Auguste lui-même et auquel étaient soumises les ventes d'esclaves. Claude l'appelle *quinta et vicesima venalium mancipiorum*. Son taux était de 4 % (Orelli, Corpus Inscript. n° 3.336). Cet impôt était payé par l'acheteur jusqu'à Néron qui en transporta la charge au vendeur (Mispoulet, op. cit., t. II, p. 278). — 2° Une taxe de un centième sur les ventes faites publiquement par la voie des enchères (*vectigal rerum venalium* ou *auctionum*). Le taux en était relativement modéré; pourtant le peuple sous Tibère en réclama la suppression; mais l'empereur décréta par un édit, que cet impôt était une des ressources de l'*ærarium militare*, dont on ne pouvait se priver, eu égard aux dépenses auxquelles il fallait faire face (Tac. Annales, I, 78). Pourtant, lorsque le royaume de Cappadoce fut réduit deux ans plus tard en province romaine, les richesses qu'on y trouva permirent à Tibère d'opérer le dégrèvement de la centesima qu'il réduisit à moitié. (L'impôt prit alors le titre de *ducentesima rerum venalium* ou *auctionum* (Tac., Ann., II, 42). Tibère rétablit en l'an 31 le taux primitif du centième (Dion, LIX, 9); mais Caligula, au dire de Suetone, fit en l'année 38 remise complète de cet impôt (Ducentesima auctionum Italiæ remisit). — Suetone. Caligul. XVI, Mispoulet, op. cit., p. 278).

proposa tout spécialement l'établissement d'une taxe de un vingtième sur les héritages recueillis par les citoyens. D'excellentes raisons militaient en faveur de cet impôt pour lequel l'empereur soulignait sa préférence. Il permettait d'ouvrir la profession militaire aux classes pauvres, en demandant aux classes élevées les pensions des vétérans (1). Il était ensuite moins pénible à supporter, parce que l'imposition n'était payée qu'au moment d'un accroissement de fortune; enfin, ayant été déjà proposé par Jules César, il arrivait protégé par un grand nom pour lequel le peuple Romain conservait de l'admiration et du respect (2). Le Sénat ne s'en montra pas moins défavorable à la proposition qui lui était soumise, et déclara qu'il préférerait tout autre impôt au vingtième sur les successions.

En présence de ce mauvais vouloir, Auguste fut obligé d'user de subterfuges; il annonça son intention d'étendre à l'Italie la taxe qui, depuis la fin des guerres sociales, ne pesait plus que sur les provinces; en un mot, de grever d'un impôt direct les terres et les maisons; puis, sans en déclarer la quotité, il feignit de prendre immédiatement les mesures nécessaires pour la perception de ce nouvel impôt. Dans le but de réunir des documents à cet effet, il fit parcourir toute l'Italie par de nombreux classificateurs, qui avaient mission d'estimer la valeur des propriétés municipales ou particulières (3).

Le stratagème réussit à merveille; le Sénat qui avait horreur de l'impôt foncier, revint au projet d'Auguste, et, l'an de Rome 759 (5 ap. J. C.), sous le consulat de M. Æmilius Lepidus et L. Arruntius Nepos, fut votée la loi *Julia*, connue sous le nom de *Lex Vicesima heredi-*

(1) Poinsel, Mélanges de l'Ecole de Rome, p. 313.

(2) Dureau de la Malle. Op. cit., p. 326.

(3) Dion Cassius. LVI, 28 in fine. — Cassiodore. Varron, III, 52,

tatis ou *hereditatum* (Dion. LV, 25). Ces diverses mesures s'étaient succédé dans l'intervalle de deux années, la réforme militaire était achevée en 758; la création de l'armée et la loi *Julia de Vicesima hereditatum* avaient suivi en 759 (1).

Il n'est pas sans intérêt de faire remarquer, en terminant ce chapitre, que l'impôt du vingtième sur les successions subsista plus longtemps que n'auraient pu le faire supposer les reproches qui l'avaient accueilli à son début. Il subit de nombreuses modifications quant à son assiette et à sa quotité; les bons princes en exonérèrent un grand nombre de citoyens, d'autres empereurs, moins généreux, l'augmentèrent ou l'étendirent à diverses personnes, mais le principe, ainsi que la destination première, en demeurèrent jusqu'à une époque assez avancée, et pas un historien ne rapporte que les plaintes auxquelles il avait donné naissance se soient renouvelées. Auguste en avait spécialement affecté le produit à l'entretien de la caisse de l'armée; les empereurs suivants, s'ils en modifièrent l'organisation, lui gardèrent toujours la même destination (2).

(1) Suetone—Vie d'Auguste, 49: Utque perpetuo ac sine difficultate sumptus, ad tuendos eos, prosequendos que, suppeteret, ærarium militare, cum vectigalibus novis constituit.

Momsen.—*Res gestæ divi Augusti*, p. 44, et suiv.

Dion Cassius. — ἀθανάτου, τινος ευπορίας ἐδεῖτο.

(2) L'époque précise de la disparition de l'*ærarium militare*, ne nous est pas connue. Une inscription, datant du règne d'Héliogabale, en fait encore mention, on n'en trouve plus trace ensuite (Orelli, corp. inscript., 946).

CHAPITRE II

ÉTUDE DE LA LOI JULIA VICESIMA

Après avoir recherché les origines légèrement obscures de l'impôt qui nous occupe, nous devons maintenant examiner suivant quelles règles, pendant la longue période où il fut en vigueur, cet impôt fut perçu. L'étude de la loi *Julia* comprendra trois parties : nous verrons successivement quelle était l'assiette de la Vicesime, quels agents étaient chargés de la recueillir, enfin quelles garanties assuraient sa perception. Chacun de ces points fera l'objet d'une section particulière.

SECTION I

ASSIETTE DE L'IMPOT SUR LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

L'étude de cette section nous conduit à passer en revue, sous deux paragraphes différents, d'abord les transmissions qui se trouvaient atteintes par la *vicesima*, puis, la base de la perception une fois déterminée, la manière dont se réglaient la liquidation et la répartition de la taxe entre les héritiers.

§ 1^{er}. *Etendue d'application de la Vicesima hereditatum*

Si l'impôt des mutations avait frappé toute espèce de successions, il eût en peu de temps, en raison de son taux

élevé, absorbé au profit du Trésor la fortune des citoyens Romains. Aussi Dion nous apprend (LV, 25) que la loi accordait des exemptions à deux classes d'héritiers, personnes privilégiées, et dispensait du paiement des droits les proches parents et les pauvres. Nous examinerons par suite sous deux lettres différentes la règle générale et les exceptions qu'elle comportait.

A. SUCCESSIONS SOUMISES AU DROIT COMMUN

Le but de la loi Julia, s'il était de fournir un nouveau subside au Trésor, était en même temps de faire contribuer aux charges de l'Etat Rome et l'Italie, que n'atteignait pas l'impôt foncier payé par les provinces (1).

Les citoyens Romains étaient donc les seuls à payer la taxe du vingtième, (Dion Cassius, LV, 25). Pline le Jeune, dans un passage du panégyrique de Trajan, le dit aussi formellement (2). C'est un fait qui, du reste, ressort clairement de l'appréciation du but politique recherché par Auguste dans la loi *Julia* : outre qu'elle établissait une compensation au *tributum soli* qui ne pesait que sur les provinces, la *lex vicesima* devait, dans la pensée de l'Empereur, empêcher les demandes trop fréquentes de cité Romaine, en inspirant la crainte d'avoir à supporter les charges nouvelles imposées aux citoyens (3). Indépendamment de ce caractère politique, il était d'ailleurs rationnel de faire payer par Rome et l'Italie, jusqu'alors affranchies de l'impôt foncier, une partie des revenus publics : les trésors rapportés de Macédoine par Paul Emile avaient facilité cette exemp-

(1) Naquet. Impôts indirects chez les Romains ; p. 89.

(2) *Inveniebantur tamen quibus tantus amor nominis nostri inesset ut romanam civitatem.... vicesimæ... damno bene compensari putarent.* (Panegy., cap. 37).

(3) Vigié. Etude sur les impôts indirects Romains. Revue générale de droit, année 1881, p. 108.

tion d'impôt (Cicéron, *de officiis*, II, 22), mais ils étaient depuis longtemps épuisés. Il fallait de nouvelles ressources; les chercher hors de la péninsule c'eût été souverainement injuste, d'autant plus que la suppression récente du *Portorium*, exigé jusqu'alors à l'importation des marchandises en Italie (Dion XXXVII, 53), avait encore accentué une situation si privilégiée. Tout justifiait donc un retour à une répartition plus équitable des charges de l'impôt.

Les auteurs allemands, approfondissant jusque dans ses moindres détails la législation d'Auguste, se sont demandé ce qu'il arrivait lorsque, dans la fortune laissée par un citoyen, se trouvait un fonds provincial; le Romain qui héritait devait-il l'impôt seulement sur les biens situés en Italie, ou le payait-il aussi sur ceux situés dans les colonies? La question a été résolue différemment par les critiques et le silence des sources ne permet guère d'éclaircir ce point d'une manière convenable. Les uns, se référant à l'esprit de la loi *Julia*, au but qu'elle se proposait et qui était de frapper d'une taxe compensative la propriété foncière de l'Italie exempte du *tributum soli*, soutiennent qu'il eut été illogique de faire peser sur les contribuables, sous une forme indirecte, deux fois la même charge (1). Le fonds provincial, payant l'impôt direct, devait être à l'abri de l'impôt indirect.

D'autres auteurs ne trouvent pas d'incompatibilité dans la pratique entre le *tributum* et la *VICESIMA* : l'un frappait le revenu des immeubles à des époques périodiques, l'autre était prélevé sur le capital lors de sa transmission par décès; cette différence rendait possible le fonctionnement simultané des deux impositions (Marcquardt, op. cit., p. 319).

(1) Huschke : Ueber den census, und die steuerverfassung, p. 74, n° 157.

Enfin Bachofen, adoptant une opinion intermédiaire, admettait que la *vicesima* s'appliquât aussi bien à la succession ouverte en province qu'à la succession ouverte en Italie ; mais, dans le premier cas, elle n'atteignait que la fortune mobilière de celui dont héritait le citoyen romain.

Les documents, nous l'avons dit, font défaut, pour permettre de prendre parti dans le débat d'une façon intéressante ; toutefois, remarquons que l'argument de logique, invoqué par les partisans du premier système, ne peut guère trouver son application lorsqu'il s'agit d'interpréter une loi fiscale dont le but avant tout est d'englober le plus possible de matière imposable (1), aussi supposerions-nous volontiers que la *Lex Julia* frappait sans exception tous les biens recueillis par les citoyens romains.

Une observation permet de confirmer cette conjecture : s'il en avait été autrement, Caracalla, qui, par sa Constitution célèbre (L. 17. Dig. *de statu hominum*, I. 5) voulait astreindre tous les citoyens Romains aux charges de l'impôt, aurait dû, en conférant la cité Romaine à son peuple, déclarer en même temps la *lex Julia* applicable à tout l'empire ; puisqu'il s'est borné, pour soumettre ses sujets à la *vicesime*, à leur accorder la cité, c'est qu'en pratique la loi atteignait toutes les successions quelles qu'elles fussent, recueillies par les citoyens romains (2).

Il nous reste maintenant à déterminer à la suite de quelles transmissions la *Vicesime* était perçue, puisque nous avons vu quels biens elle atteignait.

(1) La loi française, en ordonnant de percevoir l'impôt mobilier sur le revenu total du contribuable, sans déduction de celui qui provient des immeubles, déjà soumis à la contribution foncière, consacre une inconséquence de même nature.

(2) Vigié : Revue générale de droit ; année 1881, p. 109.

Dion Cassius (LV, 25) nous dit positivement que la loi *Julia vicesima*, d'une application moins restreinte que l'édit des triumvirs, frappait non seulement les successions testamentaires, mais aussi les dévolutions *ab intestat*. Ce point aujourd'hui presque universellement admis par les auteurs (1) a pourtant été contesté par un ancien commentateur, Beaudoin, dont l'opinion est rapportée par Burmann (*de Vectigalibus populi Romani*, ch. xi, p. 162). Dans son traité de la loi *Julia*, Beaudoin met en doute l'autorité de Dion, et soutient que les legs et les donations n'étaient pas soumis à l'impôt. Il s'appuie sur ce que les critiques ne parlent jamais que du vingtième sur les successions et non d'un droit sur les dispositions de libéralité. Burmann a pu facilement démontrer la fausseté de cette thèse, directement contraire au texte de Dion; du reste si quelque hésitation avait pu subsister, la découverte du testament de Dasumius l'aurait fait bien vite disparaître (2). On trouve en effet dans ce document épigraphique, en suivant la restitution qu'en a donnée Rudorff, restitution approuvée par Laboulaye, une disposition d'après laquelle le testateur charge ses héritiers de payer la *Vicesima*, ou de faire avec les publicains tels arrangements qui leur paraîtront convenables, voulant que les légataires soient dispensés du paiement de l'impôt, et n'aient à supporter aucune charge (3). Pour qu'une telle précaution fut nécessaire,

(1) Marquardt. — Manuel des Institutions, t. X, p. 320. — Rein, Real. Encyclopédie de Pauly, v^o Vicesima.

(2) Laboulaye. Revue de législation, 1845, t. II, p. 273 et suiv.

(3) Voici la restitution de Rudorff pour la partie qui touche à notre impôt : « Hoc amplius quisquis mihi heres heredes ve erit erunt ve eum eosque rogo fideique ejus eorumque committo ut quæcumque hoc testamento cuiquam dedi, legavi, ea vicesimis omnibus modis libèrent, uti ut eas aut solvant judicave suscipiant eo nomine aut vicesimæ nomine cum publicano qui id vectigal conductum habebit aut paciscantur aut decidant aut in arbitrium compromittant ». Revue de législation, année 1845, p. 328.

il fallait évidemment que les legs fussent comme la succession elle-même assujettis au droit de mutation (1).

Mais Burmann tombe dans l'erreur contraire en soutenant que les hérédités testamentaires seules étaient frappées d'impôt. Il s'appuie sur un passage de Dion Cassius relatif à l'exemption dont jouissaient les proches parents (LV, 25-LXXVII, 9), et sur une texte de Pline où il est parlé des « *domestici heredes* » affranchis de l'impôt : le sens que cet auteur semble attacher à ces mots prouve, au dire de Burmann, l'exactitude de sa distinction. Cependant les expressions formelles employées par Dion Cassius dans la suite et le témoignage de Pline lui-même, qui se place constamment dans l'hypothèse d'une succession *ab intestat* (cap. 37, 39 et 40), démontrent péremptoirement que la loi atteignait toutes les transmissions par décès.

Le domaine de l'impôt s'étendait-il jusqu'aux donations à cause de mort ?

Il est probable que s'il n'en était pas ainsi dans le début, on ne tarda pas à assimiler les donations à cause de mort aux legs (2) en complétant une œuvre déjà commencée pour le droit civil. Les lois caducaires étendaient, sinon par elles-mêmes, au moins par un *senatus consulte* interprétatif, les incapacités dont elles frappaient les *cœlibes* et les *orbi* relativement au *jus capiendi* des testaments aux donations. (L. 35 *princip. Dig. de mortis causâ donat.* XXXIX, 6) (3).

(1) Naquet. Impôts indirects chez les Romains, p. 88.

(2) L'assimilation parfaite, au point de vue du droit civil, ne fut réalisée que sous Justinien par la loi 4 au code, de mortis causâ donat., VIII, 57.

(3) *Senatus censuit placere mortis causâ donationes factas in eos quos lex prohibet capere, in eadem causâ haberi, in quâ essent, quæ testamento his legata essent, quibus capere per legem non liceret.*

La loi Falcidie, votée, nous l'avons vu, dans le but d'assurer la perception de l'impôt sur les successions lorsqu'il fut établi pour la première fois, réduisait au profit de l'héritier institué non seulement les legs, mais aussi les donations à cause de mort (L. 15 *princip.* Dig. *ad legem Falcidiam.* XXXV, 2).

Enfin la loi *Furia* mettait sur la même ligne ces deux sortes de libéralités.

Il est naturel de penser que la loi fiscale a cherché, elle aussi, à réaliser cette identité de régime qui, du reste, lui permettait d'embrasser un plus vaste champ de perception (1).

Si l'assimilation ne fut pas accomplie immédiatement, on peut affirmer qu'à partir de Caracalla les donations payaient l'impôt. On peut même induire d'une phrase de Dion (LXXVII, 9) qu'à cette époque toutes les transmissions à titre gratuit, y compris les donations entre vifs, qui au début échappaient à l'application de la Vicesime, furent soumises au droit de 5 % sous réserve des exceptions qui modéraient le prélèvement de l'impôt sur les mutations par décès.

B. SUCCESSIONS PRIVILÉGIÉES DISPENSÉES DE L'IMPOT

Les exemptions de taxe accordées par la loi Romaine à certaines classes d'héritiers procédaient, à peu de chose près, de la même idée que celles qui sont contenues dans notre loi successorale de frimaire. Sous le régime de l'an VII, certains parents, comme à Rome, jouissaient d'une immunité au moins partielle, et tous les autres héritiers étaient assujétis à un tarif unique,

(1) Ajoutons d'ailleurs que si ces sortes de libéralités avaient été affranchies de l'impôt, il eut été trop facile au testateur de frauder le Trésor, en effectuant de son vivant l'attribution éventuelle de ses biens (Mispoulet, op. cit t. II, p. 274).

le même, il est curieux de le signaler, qu'en droit Romain. Les lois de finances, qui sont venues depuis, ont effacé presque complètement cette analogie en modifiant la quotité de l'impôt et en faisant varier le tarif suivant le degré de parenté, mais il n'en reste pas moins chez nous, comme cela existait à Rome, une faveur spéciale pour les héritiers de la ligne directe, et, si les successions pauvres ne sont pas actuellement exonérées de tout droit, on peut supposer, en présence de l'œuvre démocratique déjà accomplie (1), qu'elles seront dans un prochain avenir l'objet de la sollicitude du législateur.

Deux classes de personnes étaient à Rome spécialement exemptées de l'impôt: les proches parents et les bénéficiaires de successions pauvres; il est en outre permis d'affirmer que d'autres exemptions, sans être nommément prévues par la loi, existaient cependant par application des principes généraux.

1° Successions dévolues aux parents tout à fait proches

Ainsi que Pline le fait remarquer (2) si les héritiers étrangers au défunt ou ses parents éloignés devaient payer sans murmurer l'impôt établi sur le patrimoine qu'ils recueillaient, ce prélèvement leur laissant encore un bel émolument, il ne pouvait en être de même pour les proches parents. Ceux-ci étaient considérés en effet comme les copropriétaires de l'avoir familial qu'ils

(1) Loi du 23 octobre 1884 sur les ventes judiciaires d'immeubles qui ordonne la restitution des frais de timbre et d'enregistrement, lorsque le prix reste inférieur à 2000 fr.; c'est une première mesure dans la voie du dégrèvement.

(2) Paneg. Cap. 37 : Vicesima hereditatum, tributum tolerabile et facile, heredibus duntaxat extraneis, domesticis grave.

avaient grossi pendant la vie du *de cuius* de leurs acquisitions et des fruits de leur travail; ils venaient à la mort du père de famille prendre leur part d'un bien qui leur appartenait en quelque sorte, et il eut été intolérable de leur en enlever la moindre partie. Aussi, nous le voyons dans Dion Cassius (LXVII, 9), les parents les plus proches étaient exemptés du droit de mutation par décès. Nous retrouvons encore dans la loi d'Auguste ce caractère moral et politique qui marque chacune des dispositions législatives du règne de cet empereur. Déjà la loi *Julia de maritandis ordinibus*, antérieure de deux ans à la nôtre, soustrayait aux incapacités qu'elle établissait les cognats du testateur jusqu'au sixième degré (1). La loi *Julia de Vicesima*, en accordant l'immunité d'impôt aux parents les plus proches, venait à son tour inciter le testateur à transmettre ses biens à la famille légitime (2).

Mais si le principe d'exemption est certain, les termes employés par Dion Cassius (τῶν πάνυ συγγενῶν) ne permettent point de déterminer d'une façon précise jusqu'où s'étendait l'exception et les auteurs sont très divisés sur la question de savoir ce qu'il fallait entendre par proches parents.

On a soutenu (3) que les parents dispensés de payer la *Vicesima* étaient les héritiers siens et les agnats. Cette opinion s'appuie sur un passage du Panégyrique

(1) Fragmenta Vaticana, §§ 216, 217.

(2) Roulet. Bulletin de l'Académie de Belgique, XVI, p. 362. Reïn. Real Encyclopédie, V^o *Vicesima*.

(3) Serrigny. Droit public Romain, t. II, p. 173. — Troplong (Revue de législation 1848, t. II, p. 222. — Dureau de la Malle, Économie politique des Romains, t. II, p. 473.

de Trajan (1) dont nous avons cité plus haut le début, où Pline, en opposant aux *extranei*, les *domestici heredes*, démontre l'injustice qu'il y aurait eu à exiger l'impôt de ces derniers. Et cette distinction est, dit-on, parfaitement logique : les étrangers appelés à l'hérédité la recueillent *sine sacris* ; dès lors, étant dispensés des charges, ils doivent supporter l'impôt avec moins de peine et de répugnance que les héritiers siens et les agnats, pour lesquels l'obligation d'entretenir le culte de la famille était, dans ces derniers temps surtout, fort onéreux.

Il est facile de démontrer que cette hypothèse est inadmissible : si l'obligation de participer aux *sacra privata* devait entraîner l'exemption de l'impôt, il faudrait déclarer affranchis de la Vicesime non seulement tous les agnats, mais encore tous les *gentiles* (2) ; il faudrait même comprendre dans l'exception l'époux survivant, puisque la femme prenait part aux *sacra* du mari (3) ; mais en étendant ainsi les exemptions, il ne resterait plus rien de la règle, il ne se trouverait plus un seul héritier *ab intestat* qui dut acquitter les droits de succession. Cette conclusion, il est vrai, est celle de Burmann qui affirme d'une façon absolue que toutes les successions *ab intestat* étaient affranchies de la Vicesime ; nous avons déjà mentionné cette opinion qui, tout en

(1) Cap. 37. Itaque illis irrogatum est his remissum. Videlicet quod manifestum erat, quando cum dolore laturi, seu potius non laturi homines essent, distringi aliquid et abradi bonis quæ sanguine gentilitate sacrorum denique societate meruissent, quæque nunquam ut aliena et speranda, sed ut sua semperque possessa ac deinceps proximo cuique cepissent.

(2) Les *Gentiles* eux aussi participaient aux *sacra*. Tite-Live, I, 20, Cicéron, in *Verrem*, 2^{me} actio. IV, 3.

(3) L. Dig. de ritu nuptiarum, XXIII, 2; le mariage est défini *communicatio divini et humani juris*.

prenant à la lettre l'idée exprimée par Pline, est contraire à tout ce que nous savons sur la *Vicesima*.

En effet, tout d'abord, comme nous l'avons fait remarquer, Dion Cassius nous dit formellement que l'impôt fut perçu sur les successions et sur les testaments (τῶν τε κληρῶν, καὶ τῶν σωρεῶν) : De plus, ce qui ne permet pas de douter que certains parents fussent assujétis à l'impôt, c'est que, d'après le même Dion, les parents très proches (πανύ) étaient seuls exonérés, les parents plus éloignés n'étaient donc pas compris dans l'exception.

Dans un autre système, on a voulu limiter le bénéfice de l'exemption aux *heredes sui* seuls (1). Cette opinion ne nous semble pas vraisemblable. Si elle était exacte, Pline dans le passage que nous avons cité plus haut se serait servi d'une expression juridique et précise, au lieu d'employer les mots *heredes domestici* et la même observation s'applique aussi bien à Dion Cassius.

Nous n'acceptons pas davantage une opinion d'après laquelle (2) les parents, dispensés de payer la *Vicesime* étaient les parents du sixième degré et ceux du septième issus d'un petit cousin ou d'une petite cousine (*sobrino sobrinave nati*), en un mot les cognats exceptés par la loi *Furia testamentaria* qui défendait de recueillir un legs supérieur à 100,000 as. (3). On a fait observer dans ce sens, que les lois Romaines rangeaient pour ainsi dire dans une catégorie à part ces cognats du sixième degré et certains du septième; elle considérait

(1) Manzano.(cap. 23) cité dans la Revue critique, année 1859, p. 500.

(2) Klenze Savigny's Zeitschrift, t. VI, p. 60-67.

(3) Illa lex sex gradus et unam personam ex septimo gradu excipit, sobrino natum. (Frag. vaticana, § 301).

le lien qui les unissait entre eux comme destiné tant à leur assurer certains privilèges qu'à faire peser sur eux certaines charges.

C'est ainsi que la loi *Julia caducaria* investit ces proches parents de la *solidi capacitas*, les affranchissant des conditions qu'elle exige des héritiers et des légataires (1), mais en revanche ils ne peuvent se décharger d'une tutelle qui leur a été confiée par le magistrat, en désignant un plus proche parent. On peut, disent les partisans de ce système, admettre en présence de ces rapprochements que la loi *Vicesimaria* a voulu garantir aux mêmes parents le bénéfice des exceptions de faveur (2).

Cette induction est très raisonnable, mais elle ne repose sur aucun texte; elle est même jusqu'à un certain point contredite dans le panégyrique de Trajan (3). Ce n'est qu'une hypothèse que certaines considérations viennent fortifier, mais qui n'a pour elle aucun argument probant et sérieux.

Enfin, dans un dernier système, on a soutenu que l'exemption s'appliquait aux *decem personæ* que le prêteur appelait à la possession de biens avant le *manumissor extraneus*, pour la dévolution de la succession du fils de famille émancipé *non contractâ fiduciâ* (4).

(1) Excipiuntur autem lege quidem Julia sex gradus et ex septimo sobrino sobrinave nati (frag. vat. § 256).

(2) M. Poissel, dans son étude sur l'abolition de la vicesima, p. 325, croit aussi trouver l'étendue de l'immunité des parents proches dans les dispositions de la loi *Papia Poppea*. Il signale le rapport qui existe entre cette loi et la *lex Julia*, votées presque ensemble, modifiées ensemble, aggravées ensemble, abrogées ensemble. Or, la loi *Papia* étendait ces exceptions en ligne directe jusqu'au 3^e degré, il veut en conclure, en s'appuyant sur le rapprochement qu'il a démontré, à une identité de dispositions entre les deux lois.

(3) Panégyrique, cap. 39.

(4) Cagnat. Etude sur les impôts indirects romains, p. 187.

D'après la législation en vigueur sous Auguste, les *novi cives* arrivés récemment dans la cité Romaine, ne jouissaient pas de l'immunité d'impôt établie en faveur des proches parents des citoyens Romains, à moins que, en recevant la cité, ils n'eussent acquis les *jura cognationis* (1). C'est qu'en effet les dispenses de la loi *Julia* étaient fondées sur la parenté, et la parenté civile faisait défaut entre les *novi cives* et leurs parents même les plus proches. Or, sous Nerva et sous Trajan, les immunités d'impôt furent successivement étendues à ceux des *novi cives* qui se trouvaient avec le défunt à un degré de parenté déterminé. Pline les énumère avec soin (2) et leur réunion constitue justement les *decem personæ* selon le droit Romain. L'idée de Trajan étant, suivant Pline, d'assimiler les nouveaux citoyens aux anciens, on peut conclure de là que ces *decem personæ* étaient précisément celles qui parmi les anciens citoyens n'avaient pas été soumises à la *Vicesima* par la loi *Julia*.

Ce système est des plus vraisemblable; il respecte le texte de Pline et repose sur une assimilation que la logique commande d'elle-même; aussi nous l'adopterons sans difficulté.

Il est d'ailleurs plus que probable que l'étendue de l'exception qui nous occupe a varié suivant les époques et que les empereurs, d'après les besoins de leur Trésor, et selon qu'ils voulaient, ou non, rechercher la faveur

(1) Pline: Panegy. cap. 37: *Hæc mansuetudo legis veteris servabatur. Novi seu per Latium in civitatem, seu beneficio principis venissent nisi simul cognationis jura impetrassent, alienissimi habebantur quibus conjunctissimi fuerant.*

(2) Panegy. cap. 39: *Nec vero contentus primum cognationis gradum abstulisse vicesimæ, secundum quoque eximit, cavitque ut in sororis bonis frater et contra in fratris soror atque avus avia in neptis nepotisque et invicem illi servarentur immunes,*

populaire, restreignaient ou élargissaient la classe des privilégiés.

En tous les cas, d'après le témoignage formel de Pline, (Panég. cap. 37), la dispense d'impôt n'était accordée avant Trajan qu'aux citoyens Romains; non seulement il fallait un certain degré de parenté, mais il fallait que cette parenté fût reconnue par le droit civil, qu'elle résultât du *connubium*. S'il n'y avait que *concupinatus*, ou *contubernium*, ou *matrimonium non justum*, la parenté qui en résultait n'entraînait pas l'exemption. Dans les premiers cas, ce régime sévère n'avait pas grande importance, puisqu'aux yeux de la loi, les parents, issus de telles unions, étaient des étrangers les uns vis-à-vis des autres (1). On ne leur reconnaissait aucune aptitude à se succéder. Mais, pour les Latins et les Pèrègrins, à qui l'on avait concédé le droit de cité, cette exclusion du bénéfice de la loi constituait, en même temps qu'une injustice, une anomalie. Devenus citoyens, leur succession était soumise aux règles romaines pour la dévolution et pourtant la *Vicesima* frappait les transmissions par décès qui s'opéraient entre eux. Il n'existait qu'un remède à cet état de choses, c'était la concession du *jus cognationis*, concession qui, tout en constituant pour le fisc, lors de son obtention, une source de revenus, permettait aux *novi cives* de rentrer dans le droit commun (2).

2° Successions pauvres

Dion Cassius et Pline nous apprennent que les successions pauvres étaient aussi exemptées de la percep-

(1) Instit. princip. de serv. cogn. liv. III, tit. 7 : Illud certum est ad serviles cognationes, illam partem edicti, quæ proximitatis nomine bonorum possessio promittitur, non pertinere : nam nec ullâ antiquâ lege, talis cognatio computabatur.

(2) Naquet. Impôts indirects chez les Romains, p. 92.

tion du droit (1), mais ces auteurs ne nous font point connaître ce qu'il fallait entendre par succession pauvre. Dion, en mentionnant l'exemption, nous dit que l'impôt épargnait les parents qui étaient pauvres (ἡ καὶ πενήτων — LV, 25). Pline, dans son panégyrique, chap. 40, nous raconte que Trajan, innovant encore dans cette matière fixa la somme au-dessous de laquelle on ne devait pas payer l'impôt, (*statuit enim summam quæ publicanum pati possit*), puis il ajoute, sans préciser autrement : (*Carebit onere vicesimæ parva et exilis hereditas.*) En présence de ces termes tout à fait vagues, on en est réduit aux conjectures. D'ailleurs Trajan ayant été obligé de réglementer sur ce point la législation, il est permis de supposer qu'elle était avant lui peu claire et même incomplète en cet endroit.

Presque tous les auteurs ont enseigné que, sous Auguste, une hérédité au-dessous de 100.000 sesterces était réputée pauvre et dispensée du droit (2); ils tirent un argument d'analogie des dispositions de la loi *Papia Poppea*, relative à la dévolution de la succession de l'affranchi, qui ne modifiait la législation antérieure en faveur du patron que si la fortune laissée par l'af-

(1) Il existe dans la loi Belge de 1817 une disposition analogue, l'art. 24 décide qu'une succession ne sera assujétie à l'impôt que si elle dépasse 300 florins.

(2) De Valroger : *Revue critique* 1839, p. 300. — Laboulaye, *Revue de législation*, année 1843, t. II, p. 329. — Bouchard, *Finances de l'Empire Romain*, p. 376. — Poissnel, *Mélanges de l'Ecole de Rome*, 1883, p. 324, note 2; à l'appui de son opinion cet auteur fait observer que la somme de 100.000 sesterces était précisément celle que l'on exigeait du temps de Pline pour être decurion : or, d'après lui, la vicesime dans les cités n'atteignait que la curie; en effet la Vicesima est passée avec son caractère spécial dans la législation du Bas-Empire, elle y est remplacée par la *Lucrativa descriptio*, et cette « *descriptio* » n'est autre qu'une taxe établie sur la succession des decurions.

franchi atteignait 100.000 sesterces (1) ; ils citent en outre d'autres dispositions qui prouvent que le législateur faisait de cette somme une marque de séparation entre les successions.

Mais si l'on réfléchit à la valeur des monnaies Romaines, si l'on admet avec Dureau de la Malle (Econ. Pol. des Romains, t. I, *in fine*) que le sesterce représentait 21 centimes de notre monnaie, ce qui, pour 100,000 sesterces donnerait 21,000 francs ; il est permis de repousser un système avec lequel bien peu d'héritiers auraient été obligés de payer la *Vicesima*, le nombre des successions dépassant cette somme ne pouvant être que fort restreint.

Selon Burmann (*de vectigalibus populi Romani*, p. 163), le minimum de l'héritage soumis à l'impôt était de 100 *aurei* (2), ce qui représenterait environ 1550 francs de notre monnaie actuelle. Ce système est plus vraisemblable, mais il nous paraît téméraire dans l'état actuel des sources de prendre parti pour l'un ou l'autre, et le plus sage est de s'en tenir aux conjectures.

Pour arriver à déterminer l'importance de la succession, il y avait lieu de procéder par la voie du *præjudicium*, c'est-à-dire qu'on intentait une de ces actions que Gaius nous a signalées et qui n'aboutissaient qu'à la reconnaissance d'un droit (Comm. IV, § 44). Il est même probable que le *præjudicium* : *an ea res de qua agitur sit centum sestertius*, auquel Paul fait allusion

(1) Gaius, Ch. III, § 42. Postea lege Papia aucta sunt jura patronum, quod ad locupletiore libertos pertinet, cautum est enim ea lege ut ex bonis ejus qui sestertiorum nummorum centum millium plurisve patrimonium reliquerit, sive is testamento facto, sive intestato mortuus erit, virilis pars, patrono debeatur.

(2) L'*aureus* lors de sa création valait 27 francs, mais il était descendu à 15 fr. 83.

dans ses sentences (Liv. V, tit. 9, de stipul. § 1), trouvait ici son utilité (1).

3° *Exemptions non prévues par les textes*

On a soutenu que la loi *Julia* affranchissait aussi de l'impôt les legs faits aux temples des Dieux, et en général tous ceux faits *ad pias causas* (2) ces legs, a-t-on dit, devaient être acquittés par l'héritier sans aucune déduction de l'impôt qui aurait pu être payé; c'est donc que les temples des Dieux et les établissements de bienfaisance jouissaient dans la législation fiscale d'une véritable immunité.

Ce système se fonde sur deux inscriptions trouvées à Exiga, en Espagne, sur les murs de l'Eglise Saint François; elles portent que l'héritier qui a érigé une statue en exécution de la volonté du défunt, l'a fait sans aucune déduction du vingtième : *sine ulla deductione* (3). Ces inscriptions loin de justifier l'opinion de Bouchaud, viennent toutes deux la contredire; en effet, le soin qu'a pris le successible de dire que le vingtième n'avait pas été déduit, prouve qu'il s'agit ici de deux cas exceptionnels, et qu'en principe l'héritier était autorisé à récla-

(1) Vigier. Revue générale, année 1881. p. 111, note 3.

(2) Bouchaud. De l'impôt du vingtième sur les successions, p. 67 à 69.

(3) 1^{re} inscription, Corp. Insc. Lat. II, 5473. — Gruter I, 5 : P. Numerius Martialis Astigitanus, seviralis signum panthei testamento fieri ponique ex argenti libris, C. sine ulla deductione jussit.

2^e inscription. Corp. Insc. Lat. II, 1474. — Manzano p. 82 : Cæcilia, Trophime statuum pietatis testamento suo ex arg. P. C. suo et Cæcili Silonis mariti, sui nomine poni jussit D. Cæcilius Hospitalis et Cæcilia D. P. materna et Cæcilia Philete heredes sine ullâ deductione XX posuer.

mer l'impôt, et que, par conséquent, il devait l'acquitter (1).

Rudorff donne une explication plus plausible de ces inscriptions, en les rattachant à l'immunité qui couvrait les frais funéraires. Il semble qu'il ne s'agit point ici de legs faits *ad pias causas*, mais plutôt de monuments élevés à la mémoire du testateur (2).

Une exemption plus certaine, bien qu'elle ne soit pas mentionnée dans les textes, devait favoriser les legs faits plus ou moins librement au Trésor par les citoyens soucieux de ne pas attirer sur leur famille la disgrâce du maître. Nous avons vu que l'*ærarium militare* s'enrichissait des biens confisqués, l'*ærarium populi* recueillait aussi les successions, pour lesquelles il ne se présentait ni héritier ni *bonorum possessor* (3), ils pouvaient également bénéficier de dispositions testamentaires à titre particulier, ou être institués héritiers. Or il est évident qu'assujettir l'*ærarium militare* au paiement du droit de mutation, c'eût été marcher contre le but même de l'impôt, qui était de fournir des ressources à cette caisse.

Quant au fisc, le Digeste nous dit d'une manière générale qu'il était exempt de tout vectigal : « *Fiscus ab omnium vectigalium et præstationibus immunis est* » (L. 9 § 8, Dig. de publican, et vectig. xxxix, 4), or cette faveur s'étendait certainement à la *Vicesima hereditatum*.

Enfin l'Empereur et l'Impératrice jouissaient, pour les libéralités dont ils étaient l'objet de la part de leurs

(1) De Valroger op. cit. p, 501.

(2) Naquet. Impôts indirects chez les Romains p. 401.

(3) Ulpiani regulæ, Tit. xxviii, § 7 : Et si nemo sit ad quem bonorum possessio pertinere possit, aut sit quidem sed jus suum omiserit, populo bona deferuntur ex lege Julia Caducaria. Conf. Gaius, C. II, § 150.

sujets, des mêmes immunités d'impôt que le fisc. Les offrandes qu'il était de règle d'abandonner en mourant à l'Empereur constituèrent peu à peu pour son trésor particulier un des principaux articles de recette. Ce fut en effet un usage, devenu bientôt une règle, que toute personne qui faisait un testament laissât un legs à l'Empereur, comme, au temps de la République, les personnes riches considéraient comme un devoir de laisser quelque chose à leurs amis. Marcquardt(1) évalue le montant des dispositions testamentaires qu'Auguste recueillit à 378 millions et, à partir de Caligula, tout citoyen aisé, qui ne laissait rien à l'Empereur, était un ingrat(2), son testament pouvait être cassé et son avoir confisqué. On peut juger par là de l'importance de l'exemption dont bénéficiait l'Empereur et ce régime devait amener, dans le rendement de la Vicesime, des moins-values considérables(3).

§ 2. *Calcul et répartition de la Vicesima hereditatum*

La loi Julia établissait, nous l'avons vu, un droit de 5 % sur l'importance des héritages ; nous devons examiner dans ce paragraphe comment se calculait ce droit de mutation et dans quelle proportion les ayants-cause du *de cujus* devaient en supporter la charge. Nous séparerons le cas d'une succession testamentaire et celui d'une succession *ab intestat*.

(1) Marcquardt. Op. cit., t. X, p. 372.

(2) Bouché. Manuel des institutions romaines, 248, note 1.

(3) On peut induire de la situation privilégiée faite par les Empereurs à leurs soldats, que les successions déferées aux militaires étaient, elles aussi, dispensées du paiement de la *vicesime* et bénéficiaient, en cette matière, comme en bien d'autres, d'une faveur toute particulière.

A. SUCCESSION AB INTESTAT

Lorsque le patrimoine était dévolu, sans que le *de cuius* ait fait un legs ou une institution, l'héritier ou les héritiers devaient payer le vingtième proportionnellement à la valeur de leur part héréditaire; mais il fallait arriver à déterminer cette valeur, il fallait estimer l'héritage sur lequel l'impôt devait être perçu, cette estimation était fort délicate (1).

Les documents sont peu nombreux sur la manière dont s'effectuait l'ensemble de ces opérations, aussi est-il impossible de répondre d'une façon formelle.

On peut supposer que les publicains étaient chargés de faire eux-mêmes l'estimation des biens composant la succession (2). Un texte de Pétrone nous montre qu'il en était ainsi pour la *Vicesima manumissionum* (3). Il est possible d'admettre par analogie le même système d'évaluation pour la *Vicesima hereditatum*. Du reste l'intervention des publicains était certaine : ils déterminaient l'importance de la déduction à faire pour les frais funéraires et l'impopularité dont ils étaient l'objet à Rome vient sans doute de la latitude qui leur était laissée dans l'assiette des impôts recouvrés par leurs soins ; ils en usaient probablement d'une façon arbitraire évaluant les biens au gré de leur fantaisie (Tit.-Live, liv. XLV, ch. 18 (4).

(1) Vigié. Revue générale de droit, année 1881, p. 415.

(2) En France, les parties fixent elles-mêmes la valeur ou le revenu des biens déclarés, sauf le droit pour l'administration d'exercer ultérieurement son contrôle et de provoquer l'expertise.

(3) Frag. trag. cap. 65, d'après Burmann : *Scissa sacrum novendiale servo suo Misello faciebat, quem mortuum manumiserat et puto eum Vicesimariis magnam mantissimam habet ; quinquaginta enim millibus existimant mortuum.*

(4) *Ubi publicanus est, ibi aut jus publicum vanum, aut libertatem sociis nullam.*

Quant aux créances c'était leur valeur nominale qui devait servir de base, mais, en cas d'incertitude ou de doute sur la solvabilité du débiteur, il était permis de transiger avec les collecteurs, ainsi que nous l'apprend un passage du testament de Dasumius cité plus haut, où le testateur recommande à ses héritiers une transaction avec les publicains. — Un texte de Macer (L. 13. Dig., *de transact.* II, 15) nous indique que ces transactions étaient d'un usage fréquent en nous disant que les procurateurs ne pouvaient les consentir sans l'autorisation de l'empereur : « *Nulli procuratorum principis, inconsulto principe, transigere licet.* »

Etant donnée une succession dont le montant total se trouvait ainsi fixé, ce n'était pas sur le chiffre établi que le droit était perçu ; certains adoucissements, les uns formels, les autres contestés, étaient permis par la loi.

D'abord, de l'actif brut de la succession on retranchait les frais funéraires. Auguste l'avait ainsi décidé. Il croyait que l'héritier, ayant dépensé une certaine somme pour honorer le *de cujus*, il eût été injuste de percevoir la Vicesime sur une valeur qui n'existait pas dans son patrimoine, mais, pour éviter toute fraude, il avait eu soin de définir nettement ce qu'il fallait entendre par frais funéraires. On retrouve dans la loi 37, au Digeste, *de religiosis et sumptis funerum*, XI, 7, un extrait du livre de Macer dans lequel le jurisconsulte commente l'expression *funeris sumptus*, expression qui sans doute se trouvait dans la loi Julia (1). Il nous indique, comme rentrant dans cette catégorie, tout l'argent dépensé pour le mort avant qu'il eût reçu la sépulture, le coût de

(1) *Funeris sumptus accipitur, quidquid corporis causâ, veluti unguentorum rogatum est ; et pretium loci in quo defunctus humatus est : et si qua vectigalia sunt, vel sarcophagi et vectura : et quidquid corporis causâ antequam sepeliatur consumptum est, funeris impensam esse existimo.*

l'enbaumement du corps, le prix du terrain où le corps était déposé, les *vectigalia* payés à cette occasion (1). Quant aux sommes dépensées pour élever un tombeau, pour construire un monument à la mémoire du défunt, nous verrons qu'Hadrien défendit de les comprendre dans les frais dispensés de l'impôt (2). Mais, avant ce rescrit limitant l'exception faite en faveur des « *funeris sumptus* », les dépenses de l'héritier postérieures aux funérailles n'étaient admises à la déduction que si elles n'avaient rien d'exagéré, si elles étaient en rapport avec la fortune laissée, avec la situation occupée par le défunt. Cette règle nettement posée par Ulpien servait à résoudre les questions analogues que soulevait l'application de notre principe (L, 14, § 6, Dig. *de religiosis et sumpt. funer.*, XI, 7) (3)

Les conditions de la déduction des frais funéraires se rapprochent beaucoup de celles exigées par le prêteur pour accorder l'action *funeraria*; cette action donnée à celui qui avait avancé les frais dûs par un autre, ne pouvait être exercée que pour les sommes en rapport avec la position du défunt.

De la valeur imposable on défalquait donc les frais de sépulture et de monument; ce principe est admis par tous les auteurs (4); mais fallait-il en outre, pour déterminer l'importance de la succession, tenir compte des

(1) Cagnat. Impôts indirects chez les Romains; p. 220.

(2) Naquet, op. cit. p. 100 et suiv.

(3) *Hæc actio quæ funeraria dicitur, ex æquo et bono oritur..... Æquum autem accipitur ex dignitate ejus qui funeratus est, ex causâ, ex tempore, et ex bonâ fide; ut neque plus imputetur sumptus nomine quam factum est: neque tantum quantum factum est, si immodicè factum est: deberet enim haberi ratio facultatûm ejus in quem factum est; et ipsius rei quæ ultra modum sine causâ consumitur.*

(4) Laboulaye, op. cit., Revue de législation, 1845, t. II, p. 332.

valeurs passives pouvant la grever, et ne percevoir le droit que sur l'actif net, ainsi que semble le commander la logique ?

La plupart des critiques admettent que l'impôt était payé déduction faite des dettes laissées par le défunt (1), mais leur opinion, il faut bien l'avouer, repose sur une question de sentiment bien plus que sur des éléments formels.

Tout d'abord ils invoquent un argument d'équité, sérieux en théorie, mais sans grande portée lorsqu'il s'agit d'une loi d'impôt (2). Pourquoi, disent-ils, l'héritier ne profitant que de la somme restée libre après le paiement des dettes héréditaires, donnerait-il au trésor Romain au-delà du vingtième de ladite somme ? Il est rationnel d'accepter la déduction des dettes sur l'actif brut, l'impôt ne devant être prélevé que sur la valeur véritablement reçue par le successeur.

La meilleure loi d'impôt étant celle dont le rendement est le plus considérable, il est inutile de parler de logique lorsqu'il s'agit de rechercher la portée d'une disposition fiscale ; ajoutons que la déduction aurait soulevé des difficultés de toute nature. Le publicain aurait-il été souverain maître pour la détermination des dettes, comme il paraît l'avoir été pour l'évaluation des biens ? Aurait-il admis toute espèce de dettes ou seulement celles lui paraissant sincères ? On voit immédiatement quelles impossibilités pratiques s'opposaient à la déduction, et, en même temps, quelle source de procès elle aurait fait naître.

(1) Naquet. p. 101. — Bouchaud (de l'impôt du vingtième sur les successions). — Serrigny. Droit public des Romains, t. II. — Bouchard. op. cit. p. 376. — Vigé. op. cit. p. 117.

(2) Paul, L. 39, § 1, *de verb. signif.*, L. 16 : *Bona non intelliguntur nisi deducto ære alieno.*

Les partisans de la déduction invoquent, en outre, un argument d'analogie de la *lex falcidia*, où pour l'application de la quarte, il fallait procéder à l'estimation de l'hérédité, puis déduire les dettes de l'actif brut. Or, les jurisconsultes romains employaient des règles identiques pour le calcul de la Falcidie et pour le calcul de la *Vicesima* (1); les frais funéraires étaient déduits dans les deux cas; ne peut-on supposer qu'il en était de même pour les dettes en général ?

Cet argument est beaucoup plus sérieux, mais il ne prouve pas encore à notre avis que le passif devait être déduit pour le paiement des droits de succession; l'analogie que l'on invoque n'a pas ici sa raison d'être. En effet, il était naturel que la *Lex falcidia* ordonnât la défalcation du passif; elle réglait la situation respective de personnes privées, héritiers et légataires, également dignes de l'intérêt du législateur, et qu'il fallait se garder d'avantager les uns au détriment des autres. L'équité commandait de ne tenir aucun compte des dettes, de manière à ce que leur existence ne tournât au profit ni au préjudice de personne.

Au contraire, dans notre hypothèse, il s'agit d'un impôt à prélever sur une mutation par décès; ce que la loi doit chercher avant tout c'est à faire rendre à la taxe le plus possible, en même temps qu'à éviter les difficultés, or, nous l'avons dit, les déductions de dettes auraient été la cause d'une infinité de procès.

Enfin, on a voulu trouver dans l'admission au passif des frais funéraires permise, nous l'avons vu, dans certaines limites par notre loi d'impôt, la preuve qu'il en était de même pour les dettes de la succession; d'une similitude de nom, on a voulu conclure à une identité

(1) Vigié, op. cit, Revue générale. 1881, p. 118.

de régime. Mais nous remarquerons que les frais funéraires ont toujours à Rome joui d'une faveur toute particulière, qui d'ailleurs leur a été continuée par la législation française, qui les privilégie (C. C. 2101). Celui qui les avait avancés passait avant tous les autres créanciers (1), et même, le prêteur accordait au possesseur de bonne foi d'une succession, lorsqu'il avait élevé un monument au défunt, l'action *negotiorum gestorum contraria*, et cela, au mépris du droit commun, car le bénéficiaire de l'action n'avait nullement agi dans l'intention de faire l'affaire d'un tiers (2).

Cette remarque suffirait à expliquer pourquoi les frais funéraires étaient seuls déduits; une observation vient encore corroborer notre opinion : Les *funeris sumptus* eux-mêmes, n'étaient admis à déduction que sous certaines exceptions et dans une mesure relativement restreinte, malgré la faveur dont ils jouissaient; nous serons par suite portés à conclure que les adoucissements prévus par la loi les concernaient seuls, à l'exclusion du passif ordinaire; car il eût été fort étrange de voir des dettes quelconques mieux traitées que les dettes privilégiées. La loi *Julia*, nous le pensons, a reculé, comme chez nous le législateur de l'an VII, devant les difficultés d'application d'un système qui, tout en ménageant les intérêts des particuliers, aurait laissé trop facilement le champ libre à la fraude.

(1) L. 45 Dig de *funeris sumptu et religiosis*, XI, 7. *Impensa funeris semper ex hereditate deducitur, quæ etiam omne creditum solet præcedere cum bona solvendo non sint.*

(2) L. 50 § 1. Dig de hered. petit. V. 3 : *Si defuncto monumentum, conditionis implendæ gratiâ, bonæ fidei possessor fecerit; potest dici quia voluntas defuncti in hoc servanda est... eum cui aufertur hereditas, impensas doli exceptione aut retenturum aut actione negotiorum gestorum repetiturum, veluti hereditario negotio gesto.*

B. SUCCESSION TESTAMENTAIRE.

En cas de succession testamentaire, la loi *Julia Vicesima hereditatum* obligeait l'héritier testamentaire, les légataires, les donataires à cause de mort, à payer au fisc un impôt s'élevant au vingtième de la valeur par eux recueillie (1). Beaudoin, nous l'avons vu, prétendait que les legs étaient affranchis de la *Vicesima*, ce qui aurait entraîné pour l'héritier l'obligation de payer l'impôt sur la valeur entière des biens transmis ; mais nous avons combattu cette opinion et démontré son inexactitude.

Le légataire, à notre avis, devait, lui aussi, payer la part proportionnelle d'impôt afférente à son émolument, seulement ce légataire acquittait-il directement sa dette aux publicains, ou l'héritier la retenait-il sur les legs qu'il délivrait ?

Un passage du testament de Dasumius (2) qui met à la charge des héritiers le paiement de la *Vicesima legatorum*, leur recommandant d'employer tous les moyens possibles : accord amiable, transaction, compromis, pour que les percepteurs ne puissent inquiéter ceux auxquels il a été fait des libéralités, semble indiquer, qu'en l'absence d'une disposition formelle, l'agent du Trésor avait directement affaire aux légataires.

Il en était donc de même dans le système Romain que dans notre législation actuelle ; la dette de l'héritier et celle du légataire étaient absolument indépendantes l'une de l'autre (3).

(1) Naquet : Impôts indirects Romains, p. 104.

(2) Laboulaye : Revue de législation, année 1845, t. II, p. 334.

(3) L'art. 1016 du code civil n'établit aucune dépendance à cet égard entre héritiers et légataires : « Les droits d'enregistrement seront dûs par le légataire, le tout, s'il n'en a été autrement ordonné par le testateur. »

Toutefois si la règle générale attribuait le paiement de l'impôt à ceux qui recueillaient les legs, on pouvait en pratique constater quelques exceptions (1).

Tantôt, le testateur voulant laisser aux légataires une somme fixe et déterminée, chargeait l'héritier institué de payer en leur acquit au fisc le montant du vingtième à percevoir sur le legs qui était alors remis au bénéficiaire : « *sine ullâ deductione* ».

Tantôt aussi le testateur, en imposant à son héritier l'obligation d'accomplir une certaine prestation : (érection d'un temple, construction de monument, de colonnes mortuaires), fixait par le testament la somme nette qui devait être consacrée à l'exécution de la prestation, laissant à son héritier le soin de désintéresser le fisc. Nous en trouvons un exemple dans l'inscription suivante :

1473, C. I. lat. II, Gruter, 1, 5.

« P. Numerius Martialis Astigitans, Seviralis signum
» Panthei testamento fieri ponique ex argenti libris. C,
» sine ullâ deductione. »

Et dans cette autre :

C. I. lat. II, 964, Bætica Arricci :

« Bæbiæ C. f. Crinitæ Turobrigensi sacerdoti quæ
» templum Appolinis et Dianæ dedit ex HS. CC ex quâ
» summâ XX populi Romani deducta et epulo dato,
» it(em) templum fieri sibique hanc statuam poni jussit. »

Ce ne sont là que des exceptions, et, réglementairement chaque légataire devait payer le vingtième de la valeur du legs recueilli. Or, pour établir ce vingtième, il fallait procéder à l'estimation de la chose léguée, tâche souvent très difficile.

(1) Vigié: *Revue Générale*, année 1881, p. 148.

Sans doute, dans le cas où le legs avait pour objet un droit de propriété portant sur des choses corporelles, il était facile en général de fixer l'importance du legs et d'arriver ainsi à déterminer la Vicesime. Cependant il suffit de lire le testament de Dasumius, de parcourir l'énumération des multiples objets qu'il laisse à ses amis et serviteurs, pour comprendre combien, même dans ce cas, l'appréciation était difficile à faire, combien il était malaisé d'arriver à un résultat certain (1).

Mais il y avait certains legs dont le montant était impossible à déterminer exactement, parcequ'ils se composaient d'une quantité indéfinie de prestations périodiques, par exemple : les legs d'usufruit ou d'aliments qui comprennent une série de sommes ou de valeurs égales, exigibles à des époques déterminées et devant s'arrêter soit à la mort du bénéficiaire, soit à l'arrivée d'une condition fixée par le testateur (2). On aurait pu, pour connaître la valeur de ces legs, attendre l'expiration du terme ou l'arrivée de la condition afin d'asseoir le droit sur la somme exacte, mais la nécessité d'acquitter immédiatement l'impôt s'opposait à l'adoption d'un tel procédé.

Il fallait pourtant arriver à la détermination au moins approximative de l'importance du legs ; nous trouvons (3) dans la loi 68 au Digeste, *ad legem Falcidiam*, XXXV, 2, l'exposé de la façon dont les jurisconsultes avaient résolu le problème. Ce texte, qui prend pour exemple un legs d'aliments, a été interpolé par Tribonien, pour l'appliquer à la quarte Falcidie (4),

(1) Cagnat. Etude historique des impôts indirects, p. 221.

(2) Vigié. Revue générale de droit, année 1881, p. 121.

(3) Serrigny. Droit public Romain, tome II, n° 852.

(4) Nous verrons que l'impôt des successions n'existait pas sous Justinien.

car le calcul nécessaire pour déterminer si la quarte Falcidie était intacte, donnait naissance aux mêmes difficultés; mais il est certain que le passage en question avait été écrit en vue de la Vicesime, il est, en effet, extrait du commentaire d'Æmilius Macer sur la *lex Vicesima*. D'après le fragment rappelé, la durée probable de la vie du légataire pouvait se résumer dans le tableau que voici dressé par Ulpien au rapport de notre jurisconsulte.

Si le légataire a de	1 à 20 ans	on admet qu'il vivra encore	30 ans
—	20 à 25	—	28 —
—	25 à 30	—	25 —
—	30 à 35	—	22 —
—	35 à 40	—	20 —
—	40 à 50	—	de 19 à 9 —
—	50 à 55	—	9 —
—	55 à 60	—	7 —
plus de	60 ans	—	5 ans (1).

De 40 à 50 ans la durée probable de la vie est ainsi évaluée : du nombre 60 on déduit l'âge du légataire qui vivra, on le suppose, encore autant d'années moins une qu'il lui en faut pour atteindre la soixantaine.

Ulpien ajoute que ces règles étaient observées pour le calcul de la durée des legs d'usufruit.

Ce tableau de probabilités était assez compliqué, aussi Macer nous apprend que dans la pratique (*solitum est*) on avait recours à un calcul beaucoup plus simple pour fixer la durée probable du legs d'usufruit ou d'aliments.

De 1 à 30 ans, le légataire était réputé avoir encore 30 ans à vivre, à partir de 30 ans, on comptait qu'il vivrait encore autant d'années qu'il lui en fallait pour atteindre soixante ans, de sorte, qu'en aucun cas, le legs

(1) Ab annis sexaginta cujuscumque ætatis sit, annorum quinque. Eoque nos jure uti Ulpianus ait, et circa computationem usufructus faciendam.

n'était considéré comme devant s'étendre à une durée de plus de trente ans (1). Notre auteur en tire cette conclusion que le legs d'usufruit fait à la République, soit purement et simplement, soit pour les jeux publics, est censé être fait pour trente ans.

Ce tarif paraît bien singulier comparé à celui de notre loi fiscale (2) il devait aboutir le plus souvent à

(1) *Solitum est tamen a prima ætate usque ad annum trigesimum computationem annorum triginta fieri ; ab annis vero triginta, tot annorum computationem inire, quot ad annum sexagesimum deesse videntur : nunquam ergo amplius quam triginta annorum computatio fit.*

(2) En droit français, la loi du 22 Frimaire, art. 14 et 15, évalue l'usufruit pour la perception du droit d'enregistrement à la moitié de la valeur de la propriété ; ce forfait est entaché d'arbitraire, il faudrait tenir compte de l'âge du légataire, de la durée assignée par le testateur à l'usufruit ; quant à la nue-propriété, sa valeur imposable a été assimilée, dans le silence de la loi, à celle de la pleine propriété, sans tenir compte du droit d'usufruit. Or, n'est-il pas inique de forcer le nu-propriétaire à payer *hic et nunc* le droit de mutation sur la pleine propriété pour un bien dont il n'aura peut-être pas de très longtemps la jouissance, et dont il ne jouira peut-être jamais ?

Ces inconvénients ont soulevé de vives critiques parmi les juriconsultes, ils ont inspiré divers projets de réforme dus à l'initiative parlementaire. Leur esprit peut être ainsi résumé : Lorsqu'un décès entraînera le démembrement de la propriété, le droit sera liquidé sur la valeur entière de la propriété, d'après la valeur respective de l'usufruit et de la nue-propriété ; le nu-propriétaire acquittera l'impôt sur la différence entre la valeur totale et celle de l'usufruit, cette différence représentant la valeur de la nue-propriété ; de son côté, l'usufruitier paiera le droit sur la valeur de l'usufruit.

Lors de la transmission de la nue-propriété déjà séparée de la propriété, ou de l'usufruit, le droit sera calculé sur l'avantage recueilli. Le mode d'évaluation de ces avantages respectifs est fourni par des tables de mortalité.

Ce système qui liquide l'impôt sur la valeur réelle de la nue-propriété ou de l'usufruit à l'époque de leur transmission est très rationnel. L'usufruit a une valeur actuelle, cela est certain ; quant à la nue-propriété, elle consiste, il est vrai, dans une expectative, mais cette expectative, d'une réalisation certaine, a également une valeur actuelle, susceptible d'être cédée, d'autant plus élevée que le terme probable de l'usufruit est moins éloigné, et donnant légitimement ouverture à l'impôt.

faire payer sur l'usufruit un droit plus fort que sur la propriété entière; la valeur du bien transmis étant certainement inférieure au capital formé par 30 fois le revenu.

Comment justifier une estimation supérieure de moitié à celle que nous donnons aux legs en pleine propriété, et du triple de celle adoptée chez nous pour les legs d'usufruit? Cette objection a d'autant plus de force, du reste, que l'évaluation des legs de rente perpétuelle ne se faisait qu'en formant le capital par 25 fois le revenu sur le pied d'un intérêt de 4 p. % l'an, (L. 3, § 2, Dig. *ad legem Falcid.* XXXV, 2). M. Serrigny donne l'explication suivante (T. II, p. 180) : il suppose que le débiteur de la Vicésime retenait l'escompte ou l'*interusurium* sur le capital des transmissions viagères ou usufructuaires; mais cette solution ne nous satisfait point entièrement. En effet, le calcul de l'*interusurium* devait entraîner des complications inextricables; en outre, lorsque l'usufruit était de longue durée, complètement absorbé par l'escompte des dernières années, il n'aurait plus eu la durée effective qui lui avait été assignée. On devait, à notre avis, estimer la valeur annuelle de l'usufruit sans lui assigner l'importance d'une année de revenu, et c'est cette fraction fictive, ce produit annuel de l'immeuble grevé, qui était multiplié suivant les données exposées dans le tableau dressé par Ulpien.

Quant au nu-propriétaire, il est difficile de dire s'il devait acquitter immédiatement l'impôt, ou s'il pouvait attendre, pour se libérer, l'extinction de l'usufruit, c'est-à-dire le moment où il recueillerait effectivement les biens (1). La règle qui exigeait le paiement immédiat

(1) Aux termes de la loi Belge du 25 décembre 1817, le nu-propriétaire peut attendre la cessation de l'usufruit pour payer l'impôt de mutation par décès.

des *vectigalia* s'opposait selon nous à ce que le nu-propriétaire pût attendre la cessation de l'usufruit pour solder l'impôt, mais il le faisait sans doute sur une estimation inversement proportionnelle à la durée de l'usufruit, sur le complément de la valeur pour laquelle l'usufruitier avait déjà payé la Vicésime, système bien supérieur à la pratique actuelle en France, qui fait supporter au nu-propriétaire l'impôt sur la valeur de la toute propriété, absolument comme s'il la recevait non grevée d'usufruit.

SECTION II

MODE DE PERCEPTION DE LA *Vicesima hereditatum*

On peut, en matière d'impôts du Trésor Romain, distinguer entre ceux qui étaient affermés à certaines sociétés de publicains, et ceux directement payés au fisc (1). Comment le recouvrement était-il effectué en ce qui touche notre impôt ? La question est difficile à résoudre par suite de la pénurie des documents ; en outre les dissentiments des auteurs s'expliquent par le peu de concordance des textes.

Plusieurs fragments littéraires et diverses inscriptions semblent en effet nous indiquer que l'impôt des successions était soumis à la perception indirecte par la voie du fermage. Pline l'atteste en divers passages de son panégyrique en parlant de la condition : « *Si redactus est in patris potestatem* », supprimée par Trajan pour l'exemption de l'impôt. C'est pour éviter l'immixtion des publicains dans les familles, que l'empereur, nous dit Pline, a prononcé cette suppression (2). Le nom des publicains se trouve également rappelé dans un passage relatif à la réforme concernant les successions pauvres (3).

(1) Humbert. — Les finances et la comptabilité publique de l'empire Romain. Académie des sciences morales et politiques, t. 123, p. 508.

(2) *Ratus improbe et insolenter ac pane impie, his nominibus inserere publicanum*. Panegy, cap. 37.

(3) Pline *ibid.* cap. 40. (Statuit enim summam quæ publicanum pati possit,

Le testament de Dasumius, daté de l'an 862 de Rome, (Rudorff, p. 388. Laboulaye, p. 328) nous laisse voir aussi, en parlant d'une transaction recommandée par le testateur à ses héritiers, qu'à ce moment les publicains opéraient la perception de la *Vicesima*.

Enfin diverses inscriptions (1) mentionnent des *magistri* et *pro magistri XX hereditatum* ; or les titres de magister et pro magister désignaient d'ordinaire les directeurs et sous-directeurs de sociétés de publicains (2).

Mais d'un autre côté de nombreuses inscriptions, dont nous verrons quelques-unes au cours de cette section, et quelque textes du Digeste, en nous parlant des *Procuratores hereditatum*, semblent indiquer par là que la *Vicesima* était soumise à la perception directe pour le compte de l'Etat au moyen de ses employés.

Que décider en présence de documents en apparence si contradictoires ?

On a soutenu, en s'appuyant sur ces derniers textes, que, dès l'origine, l'impôt fut perçu par les agents du trésor. Les inscriptions et les fragments d'auteurs qui mentionnent les publicains peuvent, dit-on, être récusés, on ne peut en tirer argument dans une opinion adverse, car suivant la langue usuelle, le titre de publicain avait fini par désigner tout collecteur d'impôt.

La conclusion nous semble téméraire ; la location était le mode usité pour tous les impôts à la fin de la République et au début de l'Empire ; il paraît peu probable qu'Auguste qui, par l'établissement de l'impôt sur les successions, inaugurerait un régime déjà très impopulaire,

(1) Orelli et Henzen, Inscript. : 3331, 5120, 5350, 6642. Gruter 426, n° 5. 454, n° 8.

(2) De Valroger, op. cit, p. 504.

ait en même temps modifié le système de recouvrement adopté à cette époque. Il devait craindre de donner naissance aux récriminations, cortège habituel de toute innovation.

Pour nous la solution véritable est la suivante : à partir d'Auguste, après la mise en vigueur de la loi *Julia Vicesima*, la perception de l'impôt fut confiée à des sociétés de publicains (1) qui, moyennant un prix, obtenaient le droit de recouvrer la *Vicesima*; puis la fiscalité des Empereurs augmentant sans cesse, il parut préférable de recourir à la levée directe au moyen d'employés pour le compte du Trésor. Ce système, il faut l'avouer, pêche par la logique, il paraît peu rationnel de

(1) La ferme des impôts indirects à Rome se pratiquait par la voie de l'adjudication, après confection d'un cahier des charges dressé par les censeurs et approuvé par le Sénat (*Cic. Epistol. ad Att.*, I, 17, § 9). L'adjudication avait lieu pour 3 ans aux Ides de Mars. Plus tard elle put n'être faite que pour 3 ans. Constantin (L. IV, *de vectigal. et commu.* Cod. IV, 61) décida que la durée du bail ne devra pas être moindre : (*ut non minus quam triennii fine locatio concludatur*;) probablement par suite des abus qui s'étaient produits dans la pratique. De bonne heure des sociétés s'étaient formées pour la ferme des impôts, sans doute à cause de l'importance de la somme à payer au Trésor; mais l'adjudication se faisait au nom d'un seul des associés, appelé *manceps*, parce que c'était lui qui levait la main pour déclarer qu'il acceptait les conditions fixées par les censeurs (*Festus* V° *Manceps*), le *manceps* était directement responsable envers l'Etat, il fournissait une caution, *prædes*. (*Cic. ad Attic.*, liv. II, *épist.* 10). Les recettes étaient centralisées à Rome par un magister qui tenait les comptes de la Société et qui la représentait envers les tiers; la même fonction était remplie en province par les *promagistri*.

La société *vectigalium* était assujettie à des règles particulières; elle constituait une personne morale, caractère qui ne pouvait être reconnu aux autres sociétés qu'en vertu d'une décision impériale (L. I, *proæm.*, *quod cujuscumque universit. nom.* Dig. III, 4). A la mort de l'un quelconque des associés, au lieu de se dissoudre, conformément aux règles générales, elle continuait de subsister entre les associés survivants (*in societate vectigalium, nihilominus manet societas, et post mortem alicujus.*—(L. 59, *proæm.* Dig. *pro socio*, xvii, 2). Enfin on pouvait convenir, lors de la formation de la société, qu'elle continuerait avec les héritiers des associés qui décédèrent.

soumettre à la ferme un impôt dont le rendement probable était bien difficile à déterminer, cependant, comme à l'époque d'Auguste, l'Italie seule devait la Vicesime (1) peut-être était-il possible de fixer approximativement le produit de l'impôt (2).

Jusqu'à quel moment la location fut-elle en usage ?

De nombreuses inscriptions permettent de supposer qu'à partir du 2^e ou 3^e siècle la perception directe remplaça la perception par la voie du fermage : en effet, tandis qu'on ne trouve plus de titres pouvant s'appliquer aux fermiers de la *vicesima*, on trouve les traces d'un nombreux personnel la percevant au nom de l'empereur. Du reste les recouvrements des *vectigalia* par les publicains, faisaient naître une foule de litiges relatifs à l'interprétation des tarifs, aux droits en trop perçus, aux restitutions, litiges qui devaient hâter la disparition de la levée par la voie du fermage (3).

Certains auteurs (4) attribuent cette réforme à Trajan ; mais cette opinion ne nous paraît pas admissible. En effet une inscription datant du règne de Trajan (5) (Corp. Insep. Lat. III. 726) est relative à un procurateur qui a vécu sous ce dernier empereur ; et, d'un autre côté, ce sont des

(1) Vigé. Revue générale, t. V, p. 124.

(2) Rudorff imagine une autre explication de la divergence des textes : selon lui l'impôt était levé à Rome par les publicains ; en Italie et dans les Provinces par les officiers impériaux. Cette opinion, toute de conciliation, soulève de graves objections qui ne permettent pas de l'adopter. Les inscriptions prouvent en effet d'une façon certaine, qu'à Rome il existait un *procurator in urbe magister vicesimæ*.

(3) Humbert. Etudes à l'Académie des sciences Morales et Politiques. P. 508.

(4) Mommsen. Staatsrecht, II (2^e partie, P. 977, 2^e édition).

(5) C. Manlio.... Præf. fabri imp. Cæsaris Nervæ Traj. Germ. Dacici ... procurator Augusti XX hereditatium.

contemporains de Trajan, Pline et Dasumius, qui nous parlent des publicains. Or, s'il y avait eu, de la part du prince, une modification dans le mode de perception de la vicesime, son panégyriste, n'aurait eu garde de nous le laisser oublier.

Nous placerions plus volontiers cette réforme sous le règne d'Hadrien (1). Cet empereur, nous le verrons, rendit un édit : « *sub vicesimæ partis hereditatis* » pour assurer la perception dans un bref délai ; or on peut supposer que cette mesure fut prise dans l'intérêt du Trésor, et que la perception s'effectuait à cette époque au moyen de ses représentants.

Il y eût du reste pendant la première période (les inscriptions ne permettent pas de le nier) des procurateurs impériaux attachés à notre impôt, mais ils étaient chargés uniquement de surveiller la gestion des fermiers et d'empêcher les abus ; leur apparition première ne date du reste que du règne de Claude. Jusqu'à cette époque, la surveillance des publicains fut sans doute confiée aux *præfecti ærarii militaris* à Rome, et dans les provinces aux procurateurs provinciaux. On n'a pas d'exemple de procurateur spécial à la Vicesime au début de l'empire. Le premier procurateur de ce genre, dont le nom nous soit parvenu, est un affranchi de Claude. *T. Claudius Saturninus*, (2) mentionné dans une inscription qui se trouve à la Villa Borghèse (partie interdite au public), citée d'après une copie de Henzen par Otto Hirschfeld :

« *T. Claudius Aug. libertus saturninus proc, XX hered. provincie Achicæ.* »

(1) Voir en ce sens Humbert *op. cit.*, Académie des Sciences Morales et Politiques, t. 123. p. 489.

(2) On sait que l'affranchi prenait toujours pour premier nom celui de son manumisseur.

Puis, lorsque la perception directe eût remplacé la location, les procurateurs ne furent plus seulement chargés de surveiller les publicains, mais ils durent percevoir l'impôt eux-mêmes ; aussi Æmilius Macer, dans son commentaire, signale-t-il les procurateurs comme ne pouvant transiger sans l'autorisation de l'Empereur (1), expressions qui ne peuvent s'appliquer qu'à des agents chargés de percevoir eux-mêmes l'impôt.

Les inscriptions recueillies sur divers points de l'Empire Romain, nous permettent de tracer un tableau à peu près fidèle de l'organisation de cet impôt, et de son fonctionnement à Rome, en Italie et dans les provinces. Nous séparerons, dans notre étude, l'administration d'une part et le maniement des deniers publics de l'autre.

— A Rome il y avait deux services financiers bien distincts : (2)

(a) Le bureau de perception ou caisse centrale où se versait l'impôt perçu dans Rome.

(b) Le bureau de vérifications des procurateurs italiens et provinciaux, siège de l'Administration générale de la *vicesima hereditatum*, où s'effectuait le contrôle financier.

/ Le premier était dirigé par un procurateur, comme tous les bureaux de province et d'Italie.

Le deuxième avait à sa tête un *magister vicesimæ*.

Sous Gordien III ces deux fonctions étaient réunies ; le beau-père de l'Empereur fut, au début de sa carrière, procurateur du vingtième à Rome et Directeur

(1) L. 13, Dig. de transact, II, 15 : nulli procuratorum principis, inconsulto principe, transigere licet.

(2) Cagnat *op. cit.* p. 129.

Général de cet impôt dans tout l'empire. — Wilmanns 1293.

« C. C. *Furio Sabinio Timesitheo, procurator in urbe*
» *Magistra. . XX. »*

Le chef supérieur de la *vicesima*, était toujours un chevalier; par exception cette charge était confiée à un affranchi; nous n'avons qu'un seul exemple d'une pareille dérogation (Orelli, 6643).

« *Ælio, Augusti liberto, Agathapo procur. XX he-*
» *red. Sulpicia Thallusa conj. bene merenti et heredes*
» *fecerunt. »*

Au contraire parmi les employés d'ordre inférieur composant les bureaux de la Vicesime à Rome, on ne rencontrait que des affranchis. C'était d'abord un *princeps tabularii*, sorte de chef de bureau, commandant à tous les *tabularii*, ceux-ci, employés chargés de tenir les livres et les comptes de l'administration, puis des aides, *adjutores tabulariorum*, choisis souvent parmi les esclaves; enfin des huissiers ou messagers (*tabellarii*) auxquels on confiait le service des dépêches échangées entre les directeurs de l'impôt et les procureurs (1).

Les hauts fonctionnaires de cette branche des services financiers rentraient par la nature de leurs attributions dans la catégorie de ce que l'on peut appeler les administrateurs, ou chefs de contrôle.

— Passons maintenant à l'étude de l'organisation des comptables, c'est-à-dire de ceux qui avaient le droit de manier les deniers publics et d'effectuer les recettes du trésor.

A Rome, nous l'avons vu, il y avait un bureau central, chargé de la perception. C'était la *statio Vicesimæ he-*

(1) Humbert. *Loc. cit.* Académie, t. 123, p. 481.

reditatum, organisée de la même façon pour l'Italie et pour les provinces.

Etudions d'abord la composition du personnel d'une *statio*.

A la tête était un *procurator hereditatis*, qui réglementairement devait être chevalier, et, par exception pouvait être affranchi (1). Le chiffre de ses appointements dépendait sans doute de l'importance de la circonscription soumise à son administration, et souvent aussi de la volonté de l'empereur; sous ses ordres était placé un nombreux personnel d'employés subalternes : les *arcarii* ou caissiers, les *vilici* (2), les *tabularii*, enfin les *commentarienses*, c'est-à-dire les teneurs de livres.

La seule différence à signaler entre le personnel de la *statio* de Rome et celui des stations d'Italie ou de la province, consiste en ce que, dans ces dernières, on ne rencontrait pas de *dispensatores* comme à Rome, ils étaient remplacés à la station par les *arcarii*. Cette différence s'explique aisément ; en effet un *arcarius* suppose une *arca*. Or la caisse impériale à Rome rendait inutile toute autre caisse. Dans les provinces, au contraire, chaque bureau avait une *arca* où étaient versés les revenus de l'impôt perçus dans cette province. La fonction des *arcarii* consistait à tenir cette caisse (3).

Si nous passons maintenant à la compétence territoriale des différentes stations, les documents épigraphiques très nombreux nous permettent de nous former

(1) Les affranchis de l'empereur remplissaient le rôle du *procurator* et portaient le nom de *sub procuratores*.

(2) Corp. Inst. Lat. III, 1996. — Dis manibus Quintiano Vernæ aug. Vilico vige. hered. Julia Helpis conjug. bene merenti posuit.

(3). Cagnat. Op. cit. p. 218, note 5.

une idée exacte de la portée de chacune d'elles, de nous rendre compte de l'organisation de ces circonscriptions financières. Quelquefois une *statio* comprenait dans son ressort toute une province ; le chef-lieu de la *statio* se trouvait alors au chef-lieu administratif de la province. D'autrefois, plusieurs provinces étaient placées sous la direction du même *procurator*, formant ainsi un district comprenant dans son étendue de nombreux bureaux de perception. Lorsque la *statio* ne répondait pas à la circonscription administrative, c'était probablement à raison de l'affluence dans certaines villes d'un grand nombre de citoyens Romains, dont la succession seule donnait ouverture au droit de mutation (1).

(a). En Italie, il paraît y avoir eu plusieurs stations, et, suivant la remarque de M. E. Desjardins, les onze Régions d'Auguste offrirent un cadre tout préparé dans lequel on fit entrer les circonscriptions financières de l'impôt du vingtième sur les héritages et plus tard celui des alimentaires (2). Les divisions que l'on peut établir au vu des textes épigraphiques sont les suivantes : elles comprennent quatre circonscriptions financières analogues à celles qui furent organisées après la création des consulaires.

1° *Transpadana* : Reg. XI et X. *Æmilia* : Reg. VIII. *Liguria* : Reg. IX. (3).

2° *Apuleia* et *Calabria*, Reg. II. (4).

3° *Umbria* et *Picenum* : Reg. VI et V. (5).

(1) Humbert : Etudes sur les Finances Acad. des Sciences morale et politiques, p. 489.

(2) Comp. Bouchard. Finances de l'Empire Romain, p. 377.

(3) Wilmanns, 1386, à Placentia.

(4) Wilmanns, 2114, à Rim.

(5) Wilmanns, 1273.

4° *Lucania et Bruttium* : Reg. III.

Quant aux régions comprises dans l'*urbica diœcœsis* (Reg. I, IV, VII, *Etruria, Samnium* et *Campania*), tantôt on mettait un procureur spécial à la tête de l'une d'elles, tantôt on les joignait séparées ou réunies à des circonscriptions voisines. (1).

D'après une inscription du Corp. Insc. Græcarum, n° 2980 : τὸν κράτιστον ἐπίτροπον ἐίκοστης κληρονομῶν Ρώμης Ἰταλίας (2), il semble, qu'à partir d'une certaine époque, Rome ait été réunie à l'Italie et n'ait formé avec elle qu'une seule circonscription financière pour la perception de la *vicesima*.

(b) Dans les provinces, le principe qui avait présidé à l'organisation des districts en Italie, fut appliqué d'une manière analogue.

1° Les unes, par suite de leur étendue, réclamaient les soins d'un procureur spécial, telles étaient :

L'Hispania citerior. — Corp. Insc., lat. 1633, t. VI (3).

L'Achaïe (inscription inédite de la Villa Borghèse, citée plus haut).

La Syrie. — Corp. Insc., lat. VI, 1633 (4).

2° Plus fréquemment deux provinces étaient réunies sous la direction d'un même procureur. L'Hispania Boetica et la Lusitanie (Corp. Insc., lat. II, 2029), la Narbonnaise et l'Aquitaine (Gruter, 493, 1 — Corp. Insc.,

(1) Cagnat, op. cit., p. 249 et suivantes.

(2) Vigié, op. cit., p. 112.

(3) C. Valerio.... Quir. fisco.... proc. ad. XX per hispaniam citeriorem.

(4) C. Valerio.... Quir. fisco.... proc. ad. XX per Syriam curatore. (Nous ne citons de cette inscription que la partie dont nous voulons tirer argument).

lat. III, 6054, 6055), les deux Pannonies (Corp. Insc., lat. II, 4065 (1)).

Cette inscription dernière, retrouvée à Pætovio, permet de supposer que cette ville, capitale de la Pannonie supérieure et siège administratif important, était le chef-lieu d'une *statio*.

3° Enfin plusieurs provinces pouvaient être réunies en un groupe unique, une seule administration financière s'occupait alors de la perception des impôts (Henzen 6490 (2)). Il existait un seul procureur pour les Gaules Lyonnaise et Belge, et les deux Germanies ; (Corp. Insc. lat. II, 4114) de même les provinces d'Asie ne formaient qu'un district (Corp. Insc. lat. t. VI 1633).

Dans le but de faciliter la perception de l'impôt, il y avait en outre, pour les circonscriptions aussi étendues, des bureaux secondaires, dépendant de la station principale, où se centralisaient toutes les recettes.

(1) Venuleio Proculo V anno I diebus X Proculis Aug. nn, vern..., vilicus XX hered... utramque Pannoniarum cum Valentino filio fecerunt.

(2) Per Pontum et Bithyniam et Pontum mediterraneam et Paphlagoniam, proc. aug. item ad vectig. XX hered per Asiam Lyciam, Phrygiam, Galatiam, insulas Cyclades,

SECTION III

DÉLAIS ET PEINES EN CAS DE RETARD. GARANTIES ACCORDÉES AU TRÉSOR POUR LE PAIEMENT DE L'IMPOT

A. DÉLAIS ET PÉNALITÉS

Pour que les agents de perception pussent exiger la *Vicesima*, il fallait, non seulement l'ouverture du testament selon certaines formes strictement prescrites, mais encore l'envoi en possession de l'héritier institué. On voit donc que si, en droit, il n'y avait pour le paiement de l'impôt des successions aucun laps de temps fixé par la loi (1), en fait, l'accomplissement des formalités qui devaient nécessairement précéder son exigibilité, créait un certain délai pour son acquittement.

En droit, en effet, il semble qu'à Rome aucun impôt ne devait être payé à une époque fixée par la loi ; pour les successions, les délateurs à la solde des publicains les avertissaient sans doute de l'ouverture d'une hérédité, et aussitôt le fisc prenait les dispositions nécessaires pour recevoir l'impôt dans le plus court délai possible. Il fallait d'abord ouvrir le testament ; la loi, probablement la loi *Julia*, avait réglé ce point, ainsi que nous l'apprend Paul dans un passage du titre de ses sentences intitulé *de Vicesima*, (livre IV, 6) (2).

(1) En France, le délai accordé pour faire la déclaration est de six mois. (L. du 22 frimaire, an VII, art. 24).

(2) Naquet. Impôts indirects chez les Romains, p. 102.

Les formalités d'ouverture consistaient, on le sait, dans le dépôt du testament entre les mains des magistrats, la convocation des témoins qui avaient apposé leur cachet et la lecture des tablettes en leur présence; enfin la copie du testament et le dépôt de cette copie, préalablement cachetée et signée, dans les archives, pour suppléer en cas de besoin à la perte de l'original. L'intérêt fiscal commandait de procéder le plus vite possible à l'ouverture du testament; le délai dans lequel devaient être lues les tablettes qui contenaient l'acte de dernière volonté a pu varier suivant les époques, (*quamvis sit rescriptis variatum*); il était à l'époque où Paul écrivait de 3 ou 5 jours entre présents (1); quant aux absents, c'est probablement dans les 3 ou 5 jours qui suivent leur retour que doit se faire cette ouverture. Bouchard (2) pense qu'en cas d'absence de l'héritier il était en outre accordé un délai d'un jour par 20 milles de distance. La loi 154 au Dig. *de verborum sign*, L., 16, extraite du livre premier du commentaire d'Æmilius Macer, semble indiquer, il est vrai, un délai d'un jour par mille d'éloignement « *mille passus non a miliario urbis, sed a continentibus ædificiis numerandi sunt* » mais ce serait une concession vraiment exagérée et nous préférons nous rallier à l'induction de Bouchard.

Du texte de Paul relatif au délai d'ouverture, M. Dureau de la Malle (3) a conclu que le droit devait être payé dans les 3 ou 5 jours de la date du décès.

Cette assertion nous paraît discutable; il ressort du passage de Paul, que la disposition de la loi *Julia* avait

(1) *A præsentibus intra triduum vel quinque dies aperiendæ sunt tabulæ nec enim oportet tam heredibus aut legatariis aut libertatibus, quam necessario vectigali moram fieri.*

(2) *Finances de l'Empire Romain*, p. 376.

(3) *Écon. pol. des Romains*, t. II, p. 473.

pour but de ne point retarder la perception de l'impôt ; c'est donc qu'il ne pouvait être exigé avant l'ouverture du testament, solution seule raisonnable d'ailleurs, car, pour liquider l'impôt, il fallait connaître la dévolution. Peut-être la théorie de M. Dureau de la Malle trouvait-elle son application en cas de succession *ab intestat*.

L'exigibilité du droit de succession dépendait non seulement de l'ouverture du testament, mais encore de l'envoi en possession de l'héritier institué. Nous en trouvons la preuve, d'abord dans la nécessité qui lui fut imposée de demander l'envoi en possession dans l'année (1), ensuite dans la mesure prise par Hadrien pour faire rapidement rentrer l'impôt du vingtième (2). L'empereur ordonnait dans son édit l'envoi en possession de l'héritier désigné par le testament valable en la forme, sauf à faire droit ensuite sur le fonds ; ce ne pouvait être que dans le but d'assurer le prompt recouvrement de la Vicesime.

Nous pouvons encore signaler ici, comme inspirée par le désir d'augmenter le produit de la taxe, d'assurer la perception du droit et son recouvrement facile, une modification aux principes du droit civil concernant certains incapables qui n'avaient pas, d'après les règles ordinaires, la *factio testamenti activa*. L'empereur, nous dit la loi 7 au Dig. XXVIII, 1, accordait facilement l'autorisation de tester au muet et au sourd : « *si mutus aut surdus ut liceret sibi testamentum facere a principe impetraverit valet testamentum.* » Et l'autorisation,

(1) Sent. III, 5, § 16 — ad Sen. Cons. Silianum — Scriptus heres ut statim in possessionem mittatur jure desiderat; hoc post annum jure impetrare non poterit.

(2) § 14, eod. loc. : Sive falsum, sive ruptum, sive irritum dicatur esse testamentum salva eorum disceptatione, scriptus heres jure in possessionem mitti desiderat.

en permettant aux légataires de venir recueillir la succession, garantissait au fisc la perception d'un droit que les héritiers *ab intestat* n'auraient peut-être pas payé s'ils avaient été compris dans les *personæ exceptæ*. Cette règle extraite du commentaire de Macer : *ad vicesimam*, semble bien avoir été posée à l'occasion de la perception du droit du vingtième. (1).

* Puisqu'il n'y avait pas de délai fixé pour l'acquittement, il ne pouvait être question de pénalité en cas de retard. Toutefois, M. Dureau de la Malle (Econ. pol., t. II, p. 474), s'appuyant sur un rescrit de Caracalla que le Code nous a conservé (2), suppose qu'en cas de non paiement à l'échéance, on faisait courir de ce moment, sur le montant des sommes dues, un intérêt de 12 % au profit du Trésor.

Cette constitution figure au Code il est vrai avec une portée générale (3) elle est adressée aux *procuratoribus hereditatum* et telle était peut-être sa signification ; cependant tous ces faits ne constituent pas une preuve suffisante de ce qu'avance M. Dureau de la Malle, et, ni dans le texte, ni dans le titre il n'est parlé d'impôts (4).

Du reste, insérée au Code Justinien à une époque où la *vicesima* n'était plus perçue, elle peut s'appliquer à toute autre chose qu'au vingtième ; c'est l'idée qu'adopte M. Bouchard dans son traité de finances de l'Empire

(1) Burmann (de vect. popul. romani, cap. XI), attribue cette décision à Caracalla, mais il ne donne, comme le fait remarquer M. Vigié, op. cit., p. 113, aucune preuve à l'appui de cette induction.

(2) Loi I, Cod. de usuris rei judicatæ, VII, 54 : « Is qui bona secundum dictam sententiam prosequitur eas quoque rationes habiturus est ut qui post legitimum tempus placitis non obtemperavit; usuram centesimam temporis quod postea fluxerit solvat. »

(3) Bouchard. Finances de l'empire Romain. p. 376.

(4) Naquet. Impôts indirects chez les Romains, p. 104.

Romain (p. 377), mais il se contente de l'énoncer sans la discuter. En tous les cas, si le passage du rescrit se rapporte à notre sujet, il viserait uniquement le cas d'une condamnation prononcée; il faudrait en effet supposer un procès au cours duquel un jugement condamnerait le contribuable au paiement de l'impôt, et l'intérêt de 12 p. % courrait alors de plein droit du jour de la sentence; nous nous trouverions, dans cette hypothèse particulière, en présence d'une sorte de peine infligée au retardataire, augmentant avec la durée du retard, ce qui semble plus rationnel que de frapper, comme chez nous, l'héritier d'une amende toujours la même (1/2 droit en sus. L. du 22 frimaire) quelque soit le degré de négligence.

B. GARANTIES POUR LE RECouvreMENT

Afin d'assurer le recouvrement de l'impôt sur les successions, les droits des publicains et ceux de l'Etat avaient été garantis d'une façon toute spéciale (1).

Le fisc pour sa part avait un privilège sur les biens de tous ses redevables (L. X. *princip. Dig. de pactis* II, 14) (2); ce privilège fut même converti dès les premières années de l'ère chrétienne en une hypothèque privilégiée (L. 28. *Dig. de jure fisci*, XLIX, 14).

(1) Pauly. Real Encyclopédie : V^o Vicesima p. 2580. « Den Publicanen steht gegen die abgaben pflichtigen Erben eine personliche Klage zu, und der Staat hat zu seiner Sicherheit ein Stillschweigendes Pfandreht an dem Vermögen des steuerpächter ». Les héritiers contribuables étaient soumis à l'action personnelle des publicains, et l'Etat avait pour sa propre sureté une hypothèque tacite pour le montant de l'impôt.

(2) Et repeto fiscum quoque in his casibus in quibus hypothecas non habet, et cæteros privilegiarios exemplum creditorum sequi oportere.

Il jouissait en outre de certaines garanties contre ses fermiers pour sureté des engagements à remplir par les sociétés de publicains. Le trésor avait sur les biens de l'adjudicataire un privilège général qui le rendait préférable aux créanciers chirographaires; en outre les biens présents et à venir du *manceps* étaient affectés à la sureté des obligations qu'il avait contractées. La loi *Julia Vicesimaria* contenait sur ce point une disposition spéciale, ainsi que cela résulte d'un fragment de *jure fisci* dont la restitution est due à Böcking (1).

Il en était de même des biens des cautions qui devaient garantir l'exécution des obligations des fermiers, et même, les *cognitores*, qui étaient chargés d'évaluer les biens servant au cautionnement, étaient aussi tenus sur tout leur patrimoine. En raison de l'intérêt supérieur du trésor, on avait à ce sujet, nous dit Gaius, écarté la limitation établie par la loi Cornélia, qui défendait à la même caution de garantir dans la même année pour le même débiteur plus de 20,000 sesterces (2). (de Valroger, op. cit. p. 507).

Quant aux publicains, leur garantie se bornait à une action personnelle contre les héritiers et légataires en proportion de ce qu'ils avaient reçu; le droit de percevoir le vingtième ne les rendait point héritiers, ils n'avaient point sur la succession un droit de co-propriété

(1) Bona eorum qui cum fisco contrahunt lege vicesimaria velut pignoris jure fisco obligantur non solum ea quæ habent sed ea quæ quæ postea habituri sint (Fragmentum de jure fisci. Voir Pellat manuale juris synopticum, note 2)

(2) Qua lege idem pro eodem apud eundem eodem anno, vetatur in ampliorem summam obligari creditæ pecuniæ quam in viginti millium (Comm. III, § 124).

leur conférant l'exercice d'une action en revendication (1). Toutefois l'action personnelle qui leur était accordée n'était pas la *condictio ex lege* sanctionnant toute obligation nouvelle créée par une loi. Gaius nous apprend que, dans la formule donnée aux publicains, le contribuable était condamné à payer la même somme que s'il y avait eu réellement *pignoris capio* : « *Item in eâ formâ quæ publicano proponitur, talis fictio est ut quanta pecunia olim si pignus captum esset, id pignus is a quo captum erat luere deberet tantam pecuniam condemnetur.* » Gaius C. IV, § 32.

Nous retrouvons ici, même après la disparition des *legis actiones*, une *actio* fictice, imitant les effets des an-

(1) Il existe aussi chez nous certaines garanties assurant le recouvrement du droit de mutation. Outre l'action personnelle que la loi accorde à la Régie contre les appelés à succession, elle lui donne une action réelle sur les revenus des biens à déclarer, ce qui implique droit de préférence sur les créanciers, droit de suite contre les tiers acquéreurs. Mais quel est le caractère et l'étendue de cette action ? Cette question a donné lieu à de nombreux débats et soulevé de célèbres controverses que nous ne pouvons songer à résumer. La Cour de Cassation, par quatre arrêts du 23 juin 1857, a condamné formellement la thèse de l'administration qui consistait à revendiquer sur les biens de la succession un droit de prélèvement, une cause de préférence, impliquant un droit préexistant de propriété. Effaçant à tout jamais l'expression employée par le Grand Juge dans l'avis du 23 nivôse, an 12, « La nation est portionnaire de l'hérédité » la Cour suprême a reconnu que l'administration ne pouvait réclamer aucun privilège sur les capitaux mobiliers ou immobiliers de la succession, mais cette jurisprudence laisse au profit du Trésor le droit d'exercer par privilège son action en recouvrement sur le revenu des biens héréditaires en quelques mains qu'ils se trouvent.

Cependant il est difficile de classer le privilège reconnu au profit de l'administration parmi ceux des art. 2101 et suiv. du C. C. En effet, on ne peut soutenir qu'il soit un privilège général, puisqu'il est restreint aux fruits et revenus, spécial, puisqu'il s'étend aux revenus des biens de toute nature composant la succession. Il participe donc de ces deux caractères, et, c'est chose peu aisée que de lui assigner un rang précis,

ciennes actions de la loi, donnant aux publicains une sorte de main mise, un droit exclusif sur les biens saisis (1).

Lorsque la perception directe au profit du Trésor eût remplacé le recouvrement par la voie de la ferme, les agents du fisc, il est superflu de le faire remarquer, jouirent des mêmes privilèges et des mêmes garanties.

(1) De Valroger. Impôt sur les successions chez les Romains.

CHAPITRE III

MODIFICATIONS QU'APPORTÈRENT A LA VICESIMA HEREDITATUM LES SUCCESSEURS D'AUGUSTE.

Nous avons étudié dans ses parties essentielles la Loi *Julia* ; les principes fondamentaux qu'elle avait établis restèrent jusqu'à sa disparition sans changements appréciables, mais elle reçut sous les successeurs d'Auguste de nombreuses modifications de détail, tantôt dans un sens favorable aux particuliers, tantôt au contraire dans le but de retirer des concessions déjà faites. Nous allons, dans ce chapitre, signaler en suivant l'ordre chronologique les réformes qui se rattachent aux règnes de Nerva, de Trajan, d'Hadrien, de Caracalla et de Macrin. A partir de ce dernier empereur l'impôt sur les successions ne paraît avoir subi aucune modification importante, jusqu'au moment où il disparaît ; la recherche de cette époque forme l'objet de notre dernier chapitre.

1^{er} Règne de Nerva.

Nous avons fait remarquer plus haut tout ce qu'il y avait de rigoureux à exclure les *novi cives*, Latins et Pérégrins, du bénéfice de certaines exemptions accordées par la Loi *Julia* aux seuls *cives Romani*. Ces parvenus du droit de cité, considérés comme parents au point

de vue de la dévolution des biens, ne l'étaient plus lorsqu'il s'agissait de les faire profiter d'une faveur reconnue pourtant par la loi aux parents. (1).

Cette anomalie frappa les Antonins, et Nerva le premier adoucit la rigueur de la législation envers les nouveaux citoyens. Il décida que le fils, qui aurait obtenu le droit de cité, ne serait point sujet à l'impôt du vingtième, s'il venait à succéder à son père ; il suffisait pour cela qu'il eût été placé sous la puissance paternelle : « *redactus in patriam potestatem* (2) ; » il n'était pas nécessaire qu'avec le droit de cité il eût en même temps, par un privilège spécial, obtenu les droits de famille : « *jura cognationis*. »

C'était là une véritable innovation : jusqu'à cette époque, en effet, le fils, même *redactus in patris potestatem*, mais né avant que son père eût été élevé au droit de cité, restait soumis à la Vicesime, parce qu'il n'y avait pas de parenté civile entre son père et lui, le *conubium* n'ayant pas existé entre ses auteurs au moment de la conception. Grâce à Nerva, la *redactio in patris potestatem* suffira dorénavant pour assurer au fils la dispense de l'impôt (3).

Le même Empereur fit une seconde innovation, mais beaucoup moins importante. Il établit que les biens qui passeraient de la mère aux enfants ou des enfants à la mère, alors même que le *jus cognationis* ne leur aurait

(1) Pline Panegyrique, c. 37 : *Novi seu per latium in civitatem seu beneficio principis venissent, nisi simul cognationis jura impetrassent, alienissimi habebantur quibus conjunctissimi fuerant.*

(2) Pline ibid. *Igitur pater tuus sanxit, utvicesimam ne darent. Eamdem immunitatem in paternis bonis filio tribuit, si modo redactus esset in patriam potestatem.*

(3) De Valroger. Revue critique, t. XIV, p. 509.

pas été donné en même temps que la cité, ne seraient pas sujets au paiement du vingtième (1).

Cette réforme ne pouvait guère viser que les successions testamentaires, les successions *ab intestat* étant très rares entre mères et enfants. Elle était par suite d'une utilité fort restreinte, mais lorsque les sénatus-consultes, Orphitien et Tertullien, vinrent décider que les enfants succéderaient à leur mère à l'exclusion des agnats, et que la mère, venant à la succession de ses enfants, primerait tous les agnats à l'exception des frères consanguins et enlèverait aux sœurs la moitié de la succession, elle dût prendre une importance pratique beaucoup plus grande. Toutefois, comme en multipliant les successions exemptes d'impôt, on devait amener une diminution correspondante dans les rendements, il est probable que les empereurs qui firent voter les sénatus-consultes, Orphitien et Tertullien, supprimèrent du même coup l'innovation de Nerva qui aurait enlevé au Trésor une partie trop considérable de ses ressources.

B' Règne de Trajan

Le fils adoptif de Nerva, voulant aller encore plus loin dans la voie du désintéressement, réalisa l'assimilation complète entre les nouveaux et les anciens citoyens.

Tout d'abord il abolit l'exception : « *Si modo filius redactus esset in patris potestatem*, » maintenue cependant par Nerva. Désormais le fils fut toujours dispensé de l'impôt quand il succédait à son père, même s'il n'était pas sous la puissance de ce père. Le but de l'empereur était, nous dit Pline, « d'arriver à imiter la nature

(1) Pline, Panég., cap. 37 : *Ígitur pater tuus sanxit, ut quod ex matris ad liberos ex liberorum bonis pervenisset ad matrem etiamsi cognationum jura non recepissent, quum civitatem adiscerentur, ejus vicesimam ne darent.*

» qui met les enfants sous la puissance de leurs parents,
 » et qui ne donne pas chez les hommes, comme chez
 » les animaux, la prépondérance aux plus forts. (1) » Il
 déclara de même que le père héritier de son fils, serait,
 comme le fils héritier de son père, affranchi du droit du
 vingtième.

Puis, nous raconte Pline : « Non content d'avoir sous-
 » trait à l'impôt le premier de gréde parenté, le prince
 » en a aussi délivré le second, et, grâce à lui, le frère et
 » la sœur succédant l'un à l'autre, l'aïeul ou la grand-
 » mère héritiers de leurs petits enfants, le petit-fils ou la
 » petite-fille héritiers de l'aïeul, ou de la grand'mère,
 » jouissent d'une entière immunité » (2). En un mot,
 Trajan étendait au second degré la faveur qu'il accor-
 dait au premier.

Par ces réformes, les nouveaux citoyens étaient sur le
 pied d'égalité avec les anciens; nous en avons plus haut
 tiré cette conclusion, que l'exception faite par la loi *Julia*
Vicesima, au profit de certains proches parents, com-
 prenait précisément dans les *veteres cives* les mêmes
 personnes que Trajan, dans son désir d'assimilation,
 dispensait aujourd'hui de l'impôt dans la classe des *novi*
cives : les *decem personæ*.

Trajan s'occupa des héritages pauvres, et fixa la
 somme au dessous de laquelle une succession ne serait
 pas soumise à l'impôt; mais nous n'avons aucun ren-

(1) Tu quidem Cæsar illam exceptionem removisti, si modo
 filius in potestate patris fuisset, intuitus, opinor, vim legemque
 naturæ, quæ semper in ditone parentum esse liberos jussit, nec, uti
 inter pecudes, sic inter homines potestatem et imperium valentio-
 ribus dedit. (Panég., cap. 38).

(2) Nec vero contentus primum cognationis gradum abstulisse
 Vicesimæ, secundum quoque exemit, cavitque ut in sororis bonis
 frater et contrâ, in fratris soror, utque avus avia in neptis, nepotisque
 et invicem illi servarentur immunes (Pline, Panég., cap. 39).

seignement précis sur ce point. Pline, (*Paneg.* ch. xl) dit seulement ceci : « *Statuit enim communis omnium parens, summam quæ publicanum pati possit.* »

Il défendit aux publicains de s'immiscer dans les funérailles, supprima toute espèce d'intervention en cette matière, et l'héritier put désormais dépenser sans contrôle la totalité des valeurs recueillies à honorer la mémoire du défunt (1).

Enfin, pour couronner son œuvre, il décida que ces dispositions auraient un effet rétroactif, et remit à ceux qui n'avaient pas encore payé la *Vicesima* et qui s'en trouvaient dispensés par la dernière partie de l'édit, les sommes dont ils étaient redevables au fisc (2). Les Dieux eux mêmes, s'écrie Pline, ne pourraient accorder une telle faveur, ils n'ont pas ce pouvoir d'agir jusque dans le passé. (*At in præteritum subvenire ne Dii quidem possunt*). Panégyrique chap. 40 (3).

3^e Règne d'Hadrien

Revenant sur les décisions de ses prédécesseurs, l'Empereur Hadrien supprima bientôt les dispenses qu'avaient obtenues certaines classes de personnes.

(1) Et si ita gratus heres esse volet, tota sepulcro, tota funeri servetur nemo observator, nemo castigator adsistet.

(2) C. de la Berge. Essai sur le règne de Trajan. (Bibliothèque de l'Ecole des Hautes Etudes. 3^e fascicule. Paris 1877 p. 141).

(3) Le souvenir de cet acte de générosité se trouve, suivant M. Henzen, (Bulletin de l'Institut de corresp. archéolog. de Rome 1872 p. 274) représenté sur un bas-relief découvert récemment à Rome. La scène se passe dans le Forum, l'empereur est assis sur la tribune rostrale, tandis qu'à ses côtés se trouve un magistrat, tenant à la main une torche pour mettre le feu à toutes les tables où sont notées les dispositions abolies par l'empereur, ou les sommes encore dues au Trésor.

Dans un rescrit de peu d'importance, rapporté au Digeste (L. 37, § 1, *de religionis*, XI, 7), il limita l'exception relative aux frais funéraires en définissant ce qu'il fallait entendre par là : d'après ce rescrit tout rempli de la fiscalité qu'Hadrien a constamment montrée en ce qui concerne l'impôt sur les successions et dont nous trouverons d'autres preuves, les dépenses faites pour orner un tombeau de colonnes ne doivent pas jouir de la déduction accordée aux frais des funérailles (1). En conséquence les constructions élevées à l'entour du tombeau, sur l'ordre du défunt lui même, ne seront pas considérées comme *funeris sumptus* (2).

Il rendit un édit célèbre que commenta le jurisconsulte Æmilius Macer, contemporain de Sévère Alexandre. Des fragments de ce commentaire sont cités, soit au Digeste, soit au Code Justinien, ils nous permettent d'éclaircir sur quelques points particuliers l'œuvre de réforme d'Hadrien.

L'édit contenait deux dispositions également importantes.

Dans la première, revenant sur la décision de Trajan, l'Empereur exigea, pour que les biens recueillis par le fils dans la succession du père fussent exempts de la *Vicesima hereditatum*, qu'il y eût, en même temps que la concession du droit de cité, *redactio in patris potestatem*; il décida même, rendant la condition plus sévère, que la *redactio* n'aurait lieu qu'en connaissance

(1) De Valroger *op. cit.* p. 510.

(2) Monumentum autem sepulcri id esse, Divus Hadrianus rescripsit, quod monumenti, id est, causa muniendi ejus loci, factum sit, in quo corpus impositum sit. Itaque si amplum quid ædificari testator jusserit, veluti in circum porticationes, eos sumptus funeris causa non esse.

de cause, après enquête et mûr examen, surtout lorsqu'il s'agissait d'enfants impubères ou absents (1).

L'édit organise en outre l'envoi en possession de l'héritier. Il fut rendu, nous dit Justinien, (*sub occasione vicesimæ partis hæreditatis*) (2). C'est que l'envoi en possession seul permettait au fisc de réclamer l'impôt; il fallait donc le faciliter, afin de provoquer le paiement. Dans ce but, Hadrien établit que l'héritier qui présenterait un testament régulier dans la forme, contenant le nombre requis de signatures de témoins, et qui le ferait ouvrir conformément à la loi, obtiendrait immédiatement d'être envoyé en possession. Et comme il pouvait arriver que le testament fut argué de faux, de révocation, ou de tout autre vice, qu'un procès sur sa validité fut engagé entre les héritiers obligeant le fisc à attendre, pour savoir où il devait s'adresser pour se faire payer le vingtième, Hadrien, afin d'éviter ces lenteurs, décida que l'héritier pourrait toujours demander la *missio in possessionem*, quelles que fussent les allégations auxquelles le testament pouvait être soumis, sous la seule condition d'acquitter immédiatement l'impôt. (Paul. Sentences, Lib. III, tit. V, § 14) (3).

Puis, comme il fallait assurer au fisc un recouvrement rapide de l'impôt et que, pour cela, il était nécessaire d'activer la demande d'envoi en possession, l'édit d'Ha-

(1) Gaius (C. I § 93): Si peregrinus cum filiis suis civitate Romanâ donatus fuerit, non aliter filii in potestate ejus fiunt quam si imperator eos in potestatem redegerit; quod ita demum is facit, si causâ cognitâ, æstimaverit hoc filiis expedire; diligentius atque exactius vero, causam cognoscit, de impuberibus absentibusque; et hæc ita edicto divi Hadriani significantur.

(2) L. 3, Cod. de edicto divi Hadriani, toll., VI, 33.

(3) Sive falsum, sive ruptum, sive irritum dicatur esse testamentum, salva eorum disceptatione, scriptus heres jure in possessionem mitti, desiderat.

drien indiquait un délai d'un an à partir de la mort du *de cuius*, passé lequel la *possessio bonorum* ne pouvait plus être demandée. Or, l'héritier avait un intérêt considérable à obtenir la *possessio bonorum* (1), elle lui conférait dans l'action en pétition d'hérédité la situation avantageuse de défendeur.

En outre, pour éviter que l'effet de la *missio in possessionem* ne fût suspendu par l'appel qui aurait pu être interjeté contre l'ordonnance qui la prononçait, l'Empereur, nous apprend Paul, défendit cet appel. (L. 7, *princip. Dig. de appellat. recept.*, XLIX, 5. (2)

Plus tard, les juges paraissant ne pas tenir compte de cette défense, une constitution de Gratien, Valentinien et Théodose I^{er}, infligea une amende de vingt livres d'or au juge qui ne s'opposerait pas à l'appel et aux parties qui l'interjeteraient (L. 26, Cod. Théod., *de appel.* XI, 36).

Marc Aurèle s'occupa lui aussi de notre impôt, mais il est difficile de préciser en quel sens. Il se borna très probablement à compléter l'œuvre de ses prédécesseurs, plutôt qu'à y introduire de nouvelles réformes (3). Capitol. in Antonin. Philosoph. II : « *leges* » *etiam addidit de Vicesima hereditatum.* »

4. Règne de Caracalla

Nous connaissons nettement, grâce à quelques textes, les changements opérés par Caracalla. Son but fut d'amener une augmentation dans le rendement des impôts et il ne négligea rien pour arriver à ce résultat (4).

(1) Vigié. Etude sur les impôts indirects Romains. (Revue générale de Droit, tome V, p. 114.

(2) Si res dilationem non accipiat, non permittitur appellare, veluti, ne testamentum aperiatur : ut Divus Hadrianus constituit.

(3) Cagnat. Etude historique, p. 191.

(4) De Valroger ; Revue critique, t. 14, p. 513.

Il modifia tout d'abord le taux de l'impôt le portant du vingtième au dixième. Burmann prétend que la taxe fut en même temps étendue, à toutes les donations en général; mais comme ce fait n'est mentionné nulle part, sauf d'une façon peu claire dans un passage de Dion Cassius (LXXVII, 9 — καὶ δωρεῆς ἐποίησε, πάσης) rien n'autorise à admettre cette conjecture.

Il abolit ensuite les dispenses d'impôts accordées successivement par ses prédécesseurs aux proches parents et décida qu'il octroyerait lui-même les immunités, sans doute afin de les faire payer. Ainsi celles des *decem personæ* auxquelles il n'avait point accordé cette faveur durent payer la *vicesima* et ne furent point appelées à la *bonorum intestati* de leurs proches (1). Enfin, pour épuiser en une seule fois toutes les ressources de l'impôt (2), il accorda, dans une constitution restée célèbre (3) (L. 17, Dig., *de statu hominum*, I, 5), le droit de cité à tous les sujets de l'empire, soumettant ainsi tous les provinciaux à la taxe.

Justinien, il est vrai, dans la Nouvelle 78. Chap. V attribue cette innovation à l'empereur Antonin; (4) mais il commet dans ce texte une erreur manifeste.

On ne peut en effet mettre au compte d'Antonin le Pieux la mesure dont il s'agit, sans cela Ulpien, écrivant

(1) Coll. Leg. Mosaic, 16, IX, § 3 : Sed imperator noster in hereditatibus quæ ab intestato deferuntur, eas solas personas voluit admitti, quibus decimæ immunitatem ipse præbuit.

(2) Cagnat, op. cit., p. p. 189.

(3) Ulpien s'exprime ainsi : « In orbe romano qui sunt ex constitutione imperatoris Antonini cives romani effecti sunt. »

(4) Licet enim Antoninus Pius cognominatus, jus romanæ civitatis prius ab unoquoque subjectorum petitus et taliter ex iis, qui vocantur peregrini ad romanam ingenuitatem deducens hoc ille omnibus in commune subjectis donavit.

sous Caracalla, aurait dit *Divus Pius*; il dit seulement *Antoninus* parce qu'il veut désigner Caracalla (1).

Du reste si dans la loi 17 de *statu hominum* Ulpien ne nous indique pas les motifs qui poussèrent Caracalla à conférer le droit de cité à tous ses sujets, Dion Cassius (LXXVII, 9) nous apprend que cette concession fut faite dans un but fiscal ; or, étant donné le caractère bien connu de notre empereur, on ne peut hésiter à lui attribuer une mesure inspirée par un sentiment qui n'était rien moins que généreux.

La concession de la cité romaine à tous les sujets de l'empire ne produisit pas une augmentation d'impôts aussi considérable qu'on aurait pu le croire tout d'abord. Un très grand nombre de villes et de provinces avaient déjà reçu le droit de cité et la loi de Caracalla ne fût guère que « la reconnaissance solennelle et la législation d'un fait en réalité presque accompli (2) »

C'est là sans doute l'explication de l'indifférence profonde que les citoyens du monde Romain témoignèrent au su de cette réforme qui nous apparaît si grave et si importante. Du reste ils trouvaient peut-être dans les avantages attachés par la législation au droit de cité : *connubium*, *commercium*, *jus honorum*, *jus suffragii*, une compensation suffisante aux charges nouvelles qui pesaient sur eux.

5. Règne de Macrin

Les innovations de Caracalla ne subsistèrent pas longtemps, et son successeur Macrin, se souvenant sans doute de ce précepte de Tibère, rapporté par Suetone :

(1) Marcquardt. Institutions Romaines. Traduction Vigié 1888. p. 338, note 3.

(2) Amédée Thierry. Tableau de l'empire Romain, Paris 1865. p. 175.

« *Boni pastoris esse tondere oves non deglubere* » s'empessa, lors de son élévation à la dignité impériale, de revenir à un régime plus modéré (1). Il rétablit les anciennes exceptions au profit de certains parents, il ramena en même temps l'impôt au taux du vingtième (2), mais il maintint la constitution de Caracalla, en ce qui concernait l'extension du droit de cité.

(1) de Valroger, *Revue critique*. t. 14. p. 512.

(2) Marcquardt *op. cit.* p. 338, note 2.

CHAPITRE IV

ABOLITION DE LA VICESIMA HEREDITATUM

Si l'on veut émettre sur la suppression de notre impôt une affirmation bien exacte, il faut dire, et c'est là le seul point certain, que sous Justinien il a disparu. Quant à fixer d'une façon précise l'époque de cette disparition, il n'est pas possible de le faire dans l'état actuel des sources, et l'on ne saurait se livrer qu'à des conjectures. Nous étudierons d'abord les causes générales de l'abolition de la Vicesime, nous verrons quelles raisons amenèrent les empereurs à se priver d'une des sources importantes des revenus de l'Etat; nous rechercherons ensuite à quelle date on peut vraisemblablement placer la suppression de l'impôt des successions.

SECTION I

CAUSES DE L'ABOLITION DE LA VICESIMA

On peut à première vue trouver étrange que le fisc romain, si rapace et si besoigneux, ait consenti à l'abandon d'une taxe aussi productive que l'impôt sur les hérédités à une époque où les charges du Trésor croissaient sans cesse, et où les empereurs en étaient réduits à de véritables expédients pour y subvenir, à un moment où le code Théodosien nous montre le gouvernement, réduit à écraser la propriété foncière sous des impôts

toujours nouveaux qui amènent la désertion de la culture, et la désolation des propriétés rurales.

Serrigny (t. II p. 183) trouve la solution de la question dans les immenses difficultés, et dans les recherches indiscrètes, qu'offrait la perception de l'impôt; difficultés et inquisitions que nous voyons rappelées par Justinien : (L. 3 Cod. *de edict. div. Hadr.* — cum multis ambagibus et difficultatibus et indiscretis narrationibus —). Il est pour nous un autre motif de l'abolition de la Vicesime ; c'est qu'elle ne rapportait plus assez au Trésor Romain. En effet, à mesure que le désordre devenait plus grand, la fraude augmentait et le produit des impôts subissait une diminution correspondante ; aussi, peu à peu disparaîtront pour cette cause la plupart des impôts indirects (1).

Au contraire l'impôt foncier reposant sur un gage certain et impossible à dissimuler finira par supporter définitivement tout le poids des charges publiques ; l'assiette savante qui lui avait été donnée présentant des facilités de recouvrement fort séduisantes, nous verrons à chaque nouveau besoin de ressources, le *tributum* peser de plus en plus lourdement sur la propriété et grever le sol italique lui-même (2).

Or, l'origine de la *Vicesima* la condamnait à se retirer devant l'impôt foncier dont elle n'avait été qu'un premier essai. Ces deux impôts, qui figurent ensemble dans nos budgets modernes, étaient incompatibles à Rome, c'était assez pour les citoyens de se trouver soumis au tribut, ou ne pouvait songer à leur imposer, par le maintien simultané de la *Vicesima*, une double charge que les provinciaux mêmes n'avaient jamais subie.

(1) Comparez Giraud. Essai sur l'Histoire du droit Français t. I p. 98. — Pellat (Thémis t. X p. 229 et 250).

(2) De Valroger, Revue critique, année 1853, — Naquet, op. cit. p. 84 et s.

Les Empereurs, n'osant conserver les deux contributions, supprimèrent la moins productive.

De telles mesures marquent infailliblement la fin d'un régime ; le despotisme byzantin, réduit à demander à l'impôt direct la satisfaction de toutes ses fantaisies, était mûr pour une disparition prochaine : « l'impôt direct » est un esclave à qui l'on peut prendre ce qu'il a ; pays » pauvre, pays esclave et impôt direct, avec doublement, » triplement de l'impôt pour ressources extraordinaires » sont des faits toujours unis. (Thiers, de la propriété, IV, 4. »

Sous le Bas-Empire s'il reste encore une taxe sur les successions, elle n'a plus le caractère d'un impôt indirect. La *lucrativa descriptio*, redevance annuelle imposée aux héritiers qui ne sont pas decurions, est, comme la *Gleba* du sénateur, une annexe de l'impôt foncier, avec le *Follis* et la *Prætura* (1). On conçoit qu'il n'y ait plus lieu d'exiger des sénateurs le vingtième des héritages, leur fortune jadis exempte du tribut s'est acquittée lorsqu'elle a en quelque sorte payé deux fois l'impôt foncier.

(1) Willems, droit public Romain. Les contributions publiques depuis Dioclétien p. 618.

SECTION II

EPOQUE DE LA DISPARITION DE LA VICESIMA HEREDITATUM

Une inscription de Ligorio (Gruter 286,4) qui date du règne de Valens, nous permet d'affirmer que l'impôt était en vigueur sous ce prince ; en donnant à un certain, *L. Vocontius Vicasius*, le titre de *Procurator XX hereditatum*, elle nous indique par là que la Vicesime était encore perçue à cette époque. Puis, de la période qui va de Valens à Justinien, nous ne trouvons plus trace de l'impôt sur les héritages, si ce n'est une allusion lointaine à son abolition dans la Const. 3 au Code, *de edict. div. Hadr. toll.* VI, 33; aussi lorsqu'il s'agit de déterminer la date précise de la disparition de notre taxe, la discussion est vive entre les auteurs, et différents systèmes ont tour à tour été soutenus.

— Dans une première opinion émise par Alciat (Dis-punct.Liv. III Chap.VI), on prétend que l'impôt des successions fut supprimé par l'Empereur Gratien, et l'on en veut pour preuve un passage où le précepteur de ce prince, Ausone (1), félicite son royal élève d'avoir, comme autrefois Trajan, accordé certaines remises d'impôts à ses sujets; d'avoir tempéré par une grâce de même nature, mais dans une plus large mesure, les rigueurs des exigences fiscales. Or, dit-on, les décisions de Trajan ont trait à la *Vicesima*, Gratien n'a pu surpasser son prédécesseur dans la voie de la générosité, qu'en abolissant l'impôt que Trajan se bornait à remettre.

(1) Ad Gratianum imperator. discipul. grat.act. proconsul.Nº 406

Cujas trouve avec raison (*ad Pauli sententias*, Liv. IV, Titre VI de *vicesima*) que l'opinion d'Alciat est trop hasardée pour que l'on puisse l'admettre. L'expression employée par Ausone (*de condonatis residuis tributorum*) ne prouve en aucune façon que Gratien ait aboli la *Vicesima hereditatum*; tout ce que l'on pourrait en conclure, c'est qu'il fit comme Trajan remise de leur dette à ceux qui n'avaient point acquitté l'impôt sur les successions (1)

— On a cru pouvoir conclure d'un autre texte du code que la suppression de notre impôt avait été opérée, sinon par Justinien, au moins dans les dernières années du règne de son prédécesseur Justin. Une constitution de 524 (L. 23 Cod. de *testamentis quemadmodum*, VI, 23) (2) contient une distinction entre les héritités riches et pauvres, et interdit aux magistrats chargés de l'ouverture du testament d'exiger des honoraires pour cette formalité, toutes les fois que l'importance de la succession n'excédera pas cent *aurei*, somme qui, dans la législation de l'époque, avait remplacé 100.000 sesterces, ainsi que l'atteste positivement Justinien : (*Sic enim legis Papia summam interpretati sumus ut pro mille sesterciiis unus aureus computitur*). Or la loi Julia avait, nous l'avons vu, dispensé de la Vicesime les successions pauvres, c'est-à-dire, selon toute apparence, les successions au-dessous de 100.000 sesterces ; il y a donc une relation évidente entre les deux exemptions et le rescrit qui se rapporte à la Vicesime prouve son existence en 524. Or l'impôt n'ayant pas été supprimé par Justi-

(1) de Valroger. Revue critique 1859. p. 514

(2) Et ne in hereditate cujus summa centum aureorum pretium non excedit, mercedis quidquam aut sumptuum census administrantes aut censuales apparitio audeant adsequi.

nien, nous le démontrerons, sa disparition daterait forcément de la fin du règne de Justin.

Il est difficile de soutenir que cette constitution vise la *lex hereditatum*. Elle semble plutôt avoir eu trait à d'autres règles pour lesquelles il était aussi tenu compte de l'importance de la succession ; son objet fut de réprimer un abus que d'autres empereurs avaient déjà voulu faire disparaître, abus fréquent lors de l'ouverture des testaments, et de mettre un frein à l'avidité de certains fonctionnaires.

— D'autres auteurs ont pensé que l'impôt du vingtième avait été aboli par Justinien lui même (1).

La loi 3. Cod. *de edict. div.*, *Hadr.* constate que la *Lex Julia de Vicesima* a cessé d'être en vigueur, *et vicesima hereditatis, ex nostrâ recessit republicâ* ; peut-on, d'après ces mots, attribuer à Justinien la suppression de la taxe sur les héritages ?

Si Justinien, antérieurement à la constitution qui contient le texte que nous venons de citer, avait effacé du code la Vicesime, est-ce en ces termes qu'il rappellerait une telle innovation ? On peut en douter. Ce prince, qui ne manquait jamais de revendiquer à tout propos le mérite des réformes dont il était l'auteur, n'aurait eu garde de laisser échapper une si belle occasion d'exalter sa générosité (2).

L'opinion de Cujas qui, d'après cette constitution, attribue à Justinien la suppression de l'impôt, nous paraît donc difficile à soutenir.

(1) Serrigny. Droit public Romain, t. II, n° 857. — Cujas (ad legem 17, de verb. signif. L. 16). — Clamageran. Histoire de l'impôt, t. I, p. 78. — Pauly. Real. Encyclop. v° Vicesima: «*Unter Valens und Justin. bestand die vices. noch.* (Cod. VI, 23, 23 — Inst. III, 7, 3). *Justinian hob sie Wahrscheinlich auf um die Finanzen zu Wereinfachen.*»

(2) Naquet. Impôts indirects chez les Romains, p. 85.

— C'est au règne de Constantin (1) qu'il faut, à notre avis, faire remonter l'abolition du vingtième sur les héritages. L'étude documentée du système financier inauguré par ce prince, les rapprochements juridiques et rationnels que l'on peut établir entre les différentes lois d'impôt modifiées par lui, permettent de résoudre d'une façon satisfaisante cette intéressante question.

Les historiens de l'empereur Constantin n'ont point suffisamment mis en relief un passage du panégyrique de son règne, panégyrique prononcé dans Rome en l'an 321 par le rhéteur gaulois Nazarius, pour célébrer le cinquième anniversaire des trois jeunes Césars, fils de Constantin et de Licinius. Si l'on interprète, en les éclairant des réformes financières dont l'Empereur voulut inaugurer le régime, les termes de cette harangue, il est facile d'en déduire l'époque de la disparition de la *Vicesima* (2).

Voici comment s'exprime le panégyriste dans le passage auquel nous faisons allusion : (3) « Il a été rendu » des lois nouvelles pour redresser les mœurs et corriger les vices ; les détours de la vieille chicane n'ont plus ces lacs où la bonne foi venait se prendre, la pudeur est à l'abri, le mariage est protégé. La richesse en sécurité se réjouit d'être recherchée, on ne craint plus d'acquérir, mais dans une telle affluence de biens, c'est une honte que de n'en pas avoir. »

De l'avis des commentateurs, l'orateur dans ce texte résume simplement les principales dispositions législa-

(1) Poinsnel. *Mélanges d'archéologie et d'histoire*, p. 317.

(2) Poinsnel. *Mélanges d'archéologie et d'histoire*, p. 316.

(3) *Novæ leges regendis moribus et frangendis vitiis constitutæ ; veterum calumniosæ ambages recisæ captandæ simplicitatis laqueos perdiderunt. Pudor tutus, munita conjugia, securæ facultates ambitione sui gaudent, nec aliquis habendi quam plurimum metus sed in tanta bonorum affluentia, magna verecundia non habendi.*

tives de l'année 320 (1) ; il énumère les réformes accomplies par l'Empereur à cette époque. Mais s'ils sont dans le vrai quant au principe, ils omettent d'en tirer une interprétation complète, et nous allons essayer de le faire pour notre part (2).

Constantin, qui avait entrepris un remaniement presque complet de la législation qui a pour objet les testaments, commença par opérer d'importantes réformes de droit civil ; ce sont elles que mentionnent les trois premières phrases de notre passage. Les mots : *Novæ leges regendis moribus et frangendis vitiis constitutæ*, font allusion à l'abolition de l'institution caducaire. D'après Baronius, une constitution de notre Empereur datant de l'année 320, aurait dispensé les testaments des anciennes formules solennelles (3). Elle se rapporte parfaitement à l'un des traits du passage que nous analysons : « *Veterum calumniosæ, ambages recisæ captandæ simplicitatis laqueos perdiderunt.* » Enfin, au témoignage de J. Godefroy, les termes : « *Pudor tutus, munita conjugia* » répondent à d'autres dispositions qui visent le rapt et le concubinat, et dans lesquelles l'Empereur protège plus énergiquement les droits de famille.

(1) Nous avons dit plus haut que le panégyrique avait été prononcé en l'an 321.

(2) Baudi de Vesme paraît tendre à la même conclusion et attribuer à Constantin la réforme qui nous occupe. Voici comment s'exprime le savant auteur : « Après les changements introduits par les deux empereurs, Dioclétien et Constantin, il ne reste quasi plus rien des institutions anciennes de la République, et même furent abolies du même coup la plus grande part des institutions des temps postérieurs qui n'étaient qu'une transition de l'ancien au nouvel ordre de choses. (Revue historique de droit, année 1861, p. 371.

(3) Cod. L. 15. — VI. 23.

C'est ici que s'arrêtent les explications des auteurs qui étudient le règne de Constantin ; ne s'attachant qu'aux mesures relatives au droit public, ils négligent les changements apportés au régime fiscal. Or la dernière phrase du passage, celle qui n'est ni commentée ni expliquée, se rapporte selon nous à l'abolition de la *Vicesima hereditatum* ; c'est la disposition corrélatrice accessoire et naturelle de l'œuvre de modification entreprise par Constantin, il est facile de le démontrer.

On ne craint plus de trop posséder, dit le Panégyriste : « *Securæ facultates ambitione sui gaudent, nec aliquis habendi quam plurimum metus sed in tanta bonorum affluentia, magna verecundia non habendi.* » D'où venait donc cette inquiétude qui, depuis les réformes de Constantin, a fait place à la sécurité des fortunes et au désir de s'enrichir ? Quel était le danger de la richesse, sinon l'impôt qui s'y attachait ? (1) Chacun désormais pourra s'enrichir sans crainte, c'est donc qu'il y avait un écueil, un : *periculum legis vicesimæ*.

Pline, dans son Panégyrique de Trajan, emploie les mêmes termes pour exprimer la même idée ; il signale le *periculum legis vicesimæ* et félicite l'Empereur d'avoir rendu l'impôt supportable en le faisant peser sur les grandes fortunes seulement ; en nous parlant de l'immunité des successions pauvres, il s'exprime ainsi : « *Cujuscumque modica pecunia ex hereditate, alicujus obvenit securus habeat quietusque possideat. Ea lex vicesimæ dicta est ut ad periculum ejus perveniri nisi opibus non possit* » (2).

(1) Poissnel, loc. cit., p. 318.

(2) Panegy. Cap. 40.

Nazarius s'exprime d'une façon identique : il ne nomme pas la *Vicesima* mais on la reconnaît aux termes mêmes de Pline qu'il semble s'être appropriés. Avant Constantin s'enrichir c'était courir au devant de l'impôt; il valait mieux pour le pauvre ne pas atteindre la limite que de la dépasser d'une trop faible quantité, c'eût été s'exposer à la perception. Puisque désormais il n'y a plus d'obstacles au progrès de l'épargne, puisque tout le monde peut s'enrichir en pleine liberté, c'est que la barrière qui s'opposait à l'accroissement des fortunes, à l'élévation de la classe moyenne, est tombée; c'est qu'en un mot l'impôt a disparu.

Un puissant argument en faveur de notre thèse s'induit encore du rapprochement déjà signalé entre les lois *Julia* et *Papia Poppea* et la loi *Julia Vicesima*; d'étroites relations unissaient ces dispositions législatives, elles ont eu toutes deux la même fortune, et leur destinée, la même identiquement jusqu'à Constantin, semble indiquer qu'elles ont disparu à la même époque.

Les célèbres lois caducaires, portées sous Auguste afin d'encourager le mariage et de procurer le recrutement de l'armée, retiraient, on le sait, aux célibataires, ou même aux personnes mariées sans enfants, les libéralités qui leur étaient faites par testament. Le premier Empereur chrétien ne pouvait songer à maintenir des dispositions qui atteignaient directement les ministres du nouveau culte, voués au célibat; la constitution I, (Cod. VIII, 57) nous apprend que Constantin les abolit presque entièrement. Mais son œuvre eut été incomplète s'il s'était contenté de cette mesure surtout politique; les lois caducaires et la Vicesime avaient un trait commun qui défendait de les séparer, elles avaient pour but de subvenir aux dépenses de l'armée. L'idée première qui les avait créées était la même, elles étaient liées indissolublement. Les deux réformes se tenaient; l'abolition

d'une de ces lois devait entraîner l'abrogation de l'autre, aussi disparaîtront-elles ensemble et désormais, sous le nouveau régime politique et fiscal, les fortunes pourront *s'accroître*, comme elles pourront se *transmettre* avec une entière liberté.

A peine mentionné sous Justinien (Marcquardt, 339) l'impôt des successions est maintenant définitivement rayé de la liste des revenus du fisc.

Il fait place, ainsi que nous l'avons démontré plus haut, à l'impôt direct qui seul, ou presque seul, devra supporter le poids de toutes les charges publiques; système financier qui trahit la décadence du peuple Romain.

L'empire contient le germe d'une lutte incessante et acharnée entre le Sénat et le Prince; cette lutte, qui commençait par le despotisme pour aboutir à la violence, ne devait rien laisser de cette nation si grande, que Romulus avait su fonder en rassemblant sur les collines du Tibre quelques pasteurs égarés. L'anarchie intérieure allait amener la ruine dans l'Etat comme chez les citoyens et désorganiser l'administration financière.

La corruption et la faiblesse des Empereurs, une longue suite d'oppressions qui avait épuisé le courage et l'industrie du peuple, tout exposait le monde Romain aux ravages des barbares, tout préparait la catastrophe finale qui devait engloutir l'Empire d'Orient.

DROIT FRANÇAIS

DU PRINCIPE

DE LA

NON DISTRACTION DES CHARGES

DANS LA

LÉGISLATION FISCALE

BIBLIOGRAPHIE

- 1 **Bonnefon** (A. F.). Etude historique sur l'impôt de l'Enregistrement. Paris, 1882. (Marchal et Billard).
- 2 **Bulletin de statistique et législation comparée** du ministère des finances (détail spécial).
- 3 **Bulletin de la Société de législation comparée.** Année 1889, p. 486.
- 4 **Cambuzat** (Francis). Le Régime fiscal en matière de successions. (Revue critique, année 1889, p. 353).
- 5 **Championnière** et **Rigaud**. Traité des droits d'enregistrement, tome IV, 3403. Paris, 1851.
- 6 **Cauwés**. Précis d'Economie politique, 2^e édition. Paris, 1881-1882.
- 7 **Dubois** (Ernest). La déduction des dettes et des charges. (Extrait de la Revue générale d'administration. Paris, 1878).
- 8 **Demante**. Principes de l'Enregistrement, 4^e édition, Paris, 1888.

- 9 **Dalloz.** Répertoire Général. V^o Enregistrement, N^{os} 4454 à 4467 et Supplément, N^o 7 et 2485.
- 10 **Garnier.** Répertoire Général, 7^e édition. Paris, 1892.
Succession, V^o charges.
Répertoire Périodique: 3885, 4553, 4556, 4577,
4580, 4588, 4910, 4932, 5246, 5863.
- 11 **Fournier de Flaix.** Statistique comparée des impôts. Paris, 1889.
- 12 **Journal de l'Enregistrement.** N^{os} 18647, 18651, 19381, 20240, 21589, 22088.
- 13 **Leroy Beaulieu** (Paul). Traité de la Science des Finances, tome II. Paris, 1882.
- 14 **Naquet.** Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement. Paris, 1882, t. 2, N^{os} 1114 et suiv.
-

PROLÉGOMÈNES

NÉCESSITÉ & LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT

L'impôt est cette quote part de richesse que la société demande à ses différents membres pour subvenir aux dépenses qu'exige la satisfaction des besoins collectifs. Le nom d'impôt, donné à toute contribution qui s'exerce sur la personne ou sur les biens, vient, dit Baudrillart (chap. III, p. 457) « de ce que nul ne » peut s'y soustraire, une fois qu'il a été consenti et » déterminé suivant certaines règles inhérentes à la » constitution politique et administrative du pays. » Tout impôt en effet, et nous signalons ici un caractère primordial, doit être légalement établi; c'était une règle inviolable de notre vieux droit public, et, si le pouvoir y a contrevenu pendant longtemps, les décrets de la Constituante du 7 octobre 1789 l'ont remise en vigueur, pour en faire le principe fondamental de notre nouveau droit.

« Toutes les charges publiques, de quelque nature » qu'elles soient, sont supportées proportionnellement » par tous les citoyens, et tous les propriétaires, à » raison de leurs biens et de leurs facultés; et aucune » n'existe qu'à la condition d'être consentie par les » représentants de la nation. »

Sans nous arrêter à la question purement doctrinale de savoir si l'impôt est un bien ou un mal, sans vouloir discuter la théorie de certains économistes qui, en exagérant les choses, ont prétendu que, d'une part les impôts élevés stimulaient l'industrie et l'épargne, et d'autre part que l'impôt était le meilleur des placements, « qu'il retournait aux contribuables et retombait sur eux en *rosée fécondante* », bornons-nous à reconnaître la nécessité et la légitimité de l'impôt pris en lui-même.

Sans doute on a soutenu que rien de ce que le gouvernement dépense ne se retrouve; J.-B. Say a écrit : « du moment qu'une valeur est payée par le contribuable elle est perdue pour lui ; du moment qu'elle est consommée par le gouvernement elle est perdue pour tout le monde, et ne se reverse point dans la société » (1). Dans le même ordre d'idées, Destutt de Tracy a dit : « La totalité des dépenses publiques doit être rangée dans la classe des dépenses, justement nommées stériles et improductives. » Mais ces exagérations anti-gouvernementales, ne résistent pas à l'examen judicieux du progrès accompli par le corps social, sous la protection et grâce à l'intervention de l'Etat.

Selon nous, ce serait apprécier d'une manière incomplète la justification des charges publiques, que d'y voir uniquement la représentation des frais que l'Etat est obligé de faire pour la protection des citoyens et la conservation des propriétés, une sorte de prime d'assurance payée en retour d'une sécurité promise.

La haute mission de l'Etat ne se borne pas à ce point de vue exclusif, il n'a pas rempli toute sa tâche lorsqu'il a empêché « la lutte sanglante des intérêts indi-

(1) Chap IX, p. 495.

viduels », et il lui reste encore, dans un ordre d'idées plus élevé, d'autres services à rendre à la nation. Nous citerons à l'appui de cette opinion, les raisons qu'un économiste distingué fait valoir dans la double appréciation de la légitimité de l'impôt. Voici ce que dit Rossi, sur la nécessité de faire la place plus large à la solidarité nationale, sur l'intérêt qu'il peut y avoir, d'admettre comme condition indispensable à l'avancement matériel et moral des sociétés, l'intervention énergique de l'Etat, soit parce que la liberté individuelle fait défaut, soit parce qu'il s'agit d'entreprendre de grandes œuvres qui excèdent manifestement les forces de l'individu :

« Où en serions-nous si l'Etat s'en était remis complètement à l'influence de l'association uniquement volontaire ? Que serait devenue la société civile, si les gouvernements s'étaient renfermés dans un rôle négatif ; s'ils s'étaient bornés à empêcher les luttes entre les intérêts individuels ? Nous serions encore dans les misères du moyen-âge. »

« Sans doute on a dilapidé d'énormes richesses ; sans doute on a souvent malmené la fortune publique, l'histoire ne nous offre que trop d'exemples de ce mépris des intérêts de tous. Mais quoiqu'on n'ait pas réalisé tout le bien possible, et que l'humanité n'ait pas marché aussi vite qu'on aurait pu *a priori* le désirer et l'espérer, toujours est-il que, si elle a fait les progrès dont nous sommes témoins aujourd'hui, cela est dû en grande partie à l'action que les gouvernements ont exercée, en ne se contentant pas de pourvoir à la sécurité des individus ; mais en travaillant d'une manière plus directe au progrès matériel et moral de la société au moyen de l'impôt, en faisant dans l'intérêt de l'association entière ce que les capitaux particuliers et l'association individuelle n'au-

» raient pas fait en ce temps; ce qu'ils n'auraient pas
» même imaginé pouvoir faire (1). »

Ces considérations contiennent les vrais principes en matière d'action gouvernementale et d'impôt, et il nous semble difficile de ne pas reconnaître qu'il existe au profit de l'Etat la faculté légitime de réclamer à ses sujets les subsides qui lui sont indispensables pour remplir sa double et profitable mission.

Mais, si la nécessité de faire face aux dépenses publiques, oblige nos gouvernements à exiger de leurs administrés une partie de leur travail en échange de celui qu'il exécute pour eux, s'il est nécessaire de recourir à l'impôt pour subvenir aux besoins de l'Etat, au moins faut-il le faire avec justice et proportionnalité, de manière à rendre moins pénible pour le contribuable la charge qu'il doit supporter.

Adam Smith a su tracer, en des maximes qui sont devenues classiques, les principes à observer dans la perception des impôts : certitude dans la quotité, facilité pour l'acquittement, économie dans le recouvrement; telles sont les règles essentielles qui s'imposent à l'attention des législations fiscales, et point n'est besoin de s'étendre longuement sur leur remarquable justesse. Nous insisterons d'une façon un peu moins rapide sur deux autres caractères qu'il faut, de toute évidence, rechercher dans un impôt au double point de vue économique et social, et nous trouverons, en les considérant, une transition naturelle pour spécialiser notre étude sur l'impôt des mutations par décès. Les meilleurs impôts, dirons-nous avec les économistes, ce sont les plus modérés quant à leur quotité, et ceux qui nuisent le moins à la reproduction.

(1) Rossi. Cours d'Economie Politique, t. III, de l'impôt.

I. La modération des contributions publiques constitue un principe d'évidence certaine et reconnue ; un axiome de la science financière, conforme à la vraie théorie de l'impôt. Nous le trouvons déjà nettement formulé dans les *Maximes Fondamentales* du livre de Vauban intitulé la *Dîme Royale* : « comme il y a impossibilité manifeste qu'un Etat puisse subsister, si les sujets qui le composent ne l'assistent et ne le soutiennent par une contribution de leurs revenus capable de satisfaire à ses besoins, on ne croit pas s'éloigner de la Vérité si on dit que les rois ont un intérêt personnel et très pressant de tenir la main à ce que les levées qui se font sur eux à cette occasion n'excèdent pas le nécessaire. »

Les exigences financières ont pu entraîner le législateur à sortir d'une voie si sagement tracée ; et cependant les intérêts bien entendus du Trésor font de la modération une obligation qui s'impose impérieusement. C'est, en effet, le caractère des droits exagérés d'enfanter des fraudes également préjudiciables à l'Etat et à la morale publique ; il est arrivé bien souvent qu'un accroissement de taxe, loin de répondre au but du législateur, produisait au fisc moins qu'auparavant. Un impôt ne rend jamais en proportion de l'extension qu'on lui donne ; et, s'il est trop élevé, il tarit dans sa source la production des richesses ; il peut arrêter la vente d'un objet au grand détriment des producteurs et des consommateurs.

En 1804, le Gouvernement Anglais augmenta de 20 p. 100 les droits sur les sucres ; logiquement ce droit aurait dû rapporter un cinquième de plus au Trésor chaque année ; il produisit moins qu'avant l'augmentation.

La diminution de l'impôt tendrait au contraire à le rendre plus productif ; le contribuable, en effet, si la

taxe sur un objet était abaissée, augmenterait la somme de ses jouissances ; le producteur majorerait ses profits et le fisc y gagnerait un supplément de recettes. Lorsque Turgot, en 1775, réduisit de moitié les droits d'entrée et de halle sur la marée qui se débitait à Paris, le montant total de ces droits resta le même. Il fallut donc que la consommation de cette denrée eût doublée ; les pêcheurs doublèrent par suite leurs affaires et leurs profits. (J.-B. Say, p. 501).

Cet exemple mérite d'attirer l'attention des gouvernements sur les avantages qui sont attachés à la modération des impôts ; sans parler de l'honneur qu'il y a pour eux à en alléger le fardeau.

II. Tout impôt, dit J.-B. Say : « nuit à la reproduction en nuisant à l'accumulation des capitaux productifs ». La remarque est parfaitement exacte. Sans doute le contribuable aurait employé une partie des valeurs que l'Etat lui demande en dépenses de luxe ou d'utilité, en consommations personnelles improductives, mais il n'aurait pas manqué d'accumuler l'autre portion de ces valeurs pour les faire servir à la production de nouvelles richesses. Cet inconvénient n'est pas spécial à tel ou tel impôt ; inhérent à toutes les contributions demandées aux citoyens, il suffit pour en faire justice de répondre, que la meilleure et souvent la seule raison d'être d'une taxe, c'est sa nécessité. Mais aux droits sur les mutations en particulier, on a adressé le reproche de mettre obstacle à la circulation des propriétés et de ralentir ainsi le mouvement qui constitue la vie économique.

En effet, dit-on, la société a un intérêt majeur à n'apporter aucune entrave à la transmission de la propriété foncière ; il lui importe que les richesses aillent le plus facilement possible où elles veulent aller, car c'est là qu'elles rapporteront le plus. Si par suite de l'élévation des

frais, l'acheteur n'a pas la certitude de pouvoir revendre, il hésitera à conclure l'affaire et la terre restera la propriété de personnes incapables d'en tirer un bon parti, soit faute de connaissances, soit faute de goût ou de loisir, alors qu'elle aurait pu passer dans des mains susceptibles de l'améliorer.

La critique est assurément fondée en partie ; en ce qui touche les droits de mutation à titre onéreux, leur majoration a pu donner naissance à de justes réclamations ; mais en principe, il nous semble très légitime que l'Etat, qui certifie et garantit la transmission, qui la consacre en quelque sorte en assurant au nouveau propriétaire une libre jouissance, perçoive à cette occasion une taxe assez légère. Aussi nous ne saurions nous associer aux reproches fondamentaux qu'adresse à cet impôt M. Victor Bonnet, dans ses études d'économie politique et financière. : « Le droit sur les mutations à titre onéreux, — dit cet économiste — est le moins justifiable » de tous les impôts ; pourquoi, en effet, le fisc vient-il » tendre la main pour prélever sa part, lorsqu'il y a » mutation de propriété ? La véritable base de l'impôt » c'est le développement de la richesse. On comprend, » puisque l'Etat a des besoins et qu'il faut des impôts » pour les défrayer, on comprend qu'il demande sa part » de toute augmentation de la richesse publique ; il y a » d'autant plus de droits qu'il sert à la protéger et sou- » vent à la faire naître. Mais il n'y a pas d'augmentation » de richesse parce qu'il y a transmission de propriété ; » les valeurs restent les mêmes sans que la richesse publi- » que se soit accrue ; de quel droit donc le fisc intervient-il ? » Il agit en cette circonstance comme les pachas d'Orient » qui, en présence des sujets qui cachent leur fortune pour » échapper à la rapacité des collecteurs, s'empressent » de saisir l'argent partout où il se manifeste. » (1).

(1) Écon. Français, oct. 1890, p. 21.

Nous avons répondu par avance à cette violente sortie, le principe, nous l'avons vu, réside dans la rémunération du service rendu, et, si nous trouvons place pour la critique, c'est uniquement dans l'appréciation de la quotité de la taxe.

Il eût été, en effet, désirable que le législateur restât dans les limites tracées par la loi de Frimaire, alors qu'aujourd'hui les frais d'une mutation immobilière à titre onéreux, tant en principal qu'en accessoires, droits de timbre, etc., montent à près de 10 p. $\%$. Un impôt pour le paiement duquel il faut vendre une partie de la propriété ou sacrifier plus d'une année de revenu, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire pour l'acquitter, ne peut que nuire à la prospérité publique. Le dégrèvement en cette matière s'impose donc, et nous dirons volontiers avec M. Villey (1) qu'il serait d'un intérêt capital de ramener les droits à un taux raisonnable : « cela, certes, serait plus profitable à la propriété foncière que la suppression de l'impôt foncier qui était tout récemment encore à l'ordre du jour. »

— Si l'impôt sur les mutations à titre onéreux est considéré par les économistes comme tout particulièrement préjudiciable aux progrès de la richesse agricole, le droit sur les mutations par décès trouve plus facilement grâce à leurs yeux. Le principe économique comme le principe fiscal ne sont plus les mêmes ; d'une part, il n'y a rien de bien regrettable à ce qu'un impôt vienne atténuer dans une certaine mesure l'avantage attaché à l'entrée en possession d'un surcroît de richesse, et, d'un autre côté, le droit perçu par l'Etat ne représente plus spécialement le prix que la société exige en retour de la protection qu'elle accorde au droit individuel de l'héritier : *c'est l'augmentation du patrimoine qui se trouve atteinte par le fisc.*

(1) Principes d'Economie Politique, p. 537.

L'analogie est plus lointaine, en effet, entre l'acquisition ou l'échange d'une propriété, souscrits entre particuliers dans un but déterminé, pour des raisons spéciales, dans la pleine liberté du consentement, et la dévolution d'une hérédité à un successible quelconque. Aussi le tarif, des plus modérés du reste quand il s'applique en ligne directe, se sauve-t-il facilement du reproche d'être anti-économique.

Quant à la graduation des droits elle repose sur un fondement tout spécial ; la cause première ne réside plus dans la représentation des frais que l'Etat est obligé de faire pour la protection et la conservation des propriétés, la thèse est bien différente, et ce que l'impôt veut frapper ici, c'est uniquement *l'enrichissement du contribuable*.

Si le droit perçu ne représentait que le service rendu par l'Etat au redevable, toutes les mutations devraient être égales devant le Trésor, qu'elles soient à titre onéreux ou à titre gratuit, qu'elles aient pour objet des meubles ou des immeubles, l'œuvre de protection étant la même, quellesque soient, la nature des biens ou la qualité du nouveau possesseur, la rémunération devrait être identique.

La progression des tarifs prouve au contraire que la pensée du législateur ne peut-être interprétée dans ce sens, et, qu'en établissant un droit de mutation variable suivant la qualité de l'héritier, il a voulu atteindre avant tout *le surcroît de fortune advenu au successible*.

Lorsque l'héritage est en ligne directe, la loi frappe les valeurs dans une faible proportion ; elle considère qu'il s'agit moins d'une véritable transmission que d'une attribution de part. C'est en vertu du principe de la copropriété familiale, que ce proche parent recueille les biens du défunt, c'est en réalité une portion de ses capitaux qu'il reçoit par l'effet d'une opération qui touche de

près à un partage, il est naturel de ne lui demander qu'un faible subside.

A mesure que l'on s'éloigne de la souche primitive, l'idée de copropriété familiale s'affaiblit peu à peu; l'héritier d'un rang plus éloigné, ne saurait réclamer une part d'un patrimoine qu'il n'a pu contribuer à développer; la mutation qui s'opère à son profit constitue un véritable gain de fortune que l'Etat vient frapper comme tout enrichissement; et d'autant plus durement que le bénéficiaire pouvait moins y prétendre.

Telle est selon nous la raison de la graduation du tarif. M. Thiers en donne une autre qui nous semble contestable en partie :

« Si la succession — dit-il — n'est pas directe, si elle » n'est pas du père au fils, mais de l'oncle au neveu, » ou même d'un parent éloigné à un autre parent éloigné, il est concevable que le droit augmente, car » moins la succession est naturelle, plus elle est une » œuvre des conventions sociales, plus elle doit à la » à la société, c'est-à-dire au fisc qui la représente » (1).

L'explication n'est pas exacte, du moins en ce qui concerne la dévolution testamentaire. La faculté de disposer par testament est au premier chef une faculté de droit naturel; c'est un corollaire logique et nécessaire du droit de propriété; les conventions sociales n'interviennent à aucun titre dans la vocation à l'hérédité; il faudrait donc, pour rester conséquent avec la théorie de l'éminent écrivain, imposer au moindre droit proportionnel les dispositions testamentaires. Or la législation fiscale n'a rien fait de semblable, elle laisse soumis au même régime les héritiers directs et collatéraux, sans distinguer s'ils viennent à la succession en

(1) Thiers. De la Propriété. Liv. IV. Chap. IV.

vertu de la volonté du défunt ou par suite de vocation héréditaire. Comment la concilier avec l'opinion proposée par M. Thiers ?

C'est, nous croyons l'avoir démontré, sur l'enrichissement réalisé par l'héritier, c'est sur l'accroissement de son patrimoine, que l'impôt doit être logiquement assis. Il serait à souhaiter qu'il en fut réellement ainsi; mais dans la pratique, le Trésor opère autrement, et sans tenir compte des charges qui atténuent l'avantage réel, il perçoit le droit de mutation par décès sur l'actif brut que recueille l'héritier, et non sur l'actif net déduction faite de la masse passive.

Il y a dans cette manière de procéder une injustice maintes fois signalée par les auteurs, elle s'inspire d'un principe inscrit dans la loi du 22 Frimaire an VII, et connu sous le nom de principe de la non distraction des charges. Spécialement en ce qui touche le droit de mutation par décès, il constitue ce que l'on a appelé la non déduction des dettes dans le paiement des droits de succession; nous en ferons tout spécialement l'objet de notre étude.

Nous consacrerons un premier chapitre à exposer les arguments que l'on a fait valoir en faveur de l'abolition du principe de la non déduction et les raisons qui ont fait ajourner l'exécution de cette réforme. Puis, en autant de chapitres subséquents, nous rechercherons l'histoire de cette règle, nous en étudierons la portée dans les textes fiscaux actuels, nous examinerons les divers projets de réforme auxquels elle a donné naissance; tel sera l'objet de la première partie de notre travail.

Nous passerons en revue dans une deuxième partie les principaux systèmes suivis en cette matière par les législations étrangères.

PREMIÈRE PARTIE

DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES DANS LA LÉGISLATION FRANÇAISE

CHAP. I. — Examen critique du principe fiscal.

CHAP. II. — Historique du principe.

CHAP. III. — Etude et portée dans la législation fiscale actuelle du principe de la non distraction des charges.

CHAP. IV. — Examen des divers projets de réforme.

CHAPITRE I

EXAMEN CRITIQUE DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES

Les cohéritiers aux termes de l'art. 870 du C. C. contribuent entre eux au paiement des dettes et charges, en proportion de ce qu'ils prennent dans la succession en qualité d'héritiers. C'est dans la même mesure que contribuent les successeurs aux biens c'est-à-dire les successeurs irréguliers, et les légataires universels et à titre universel; ils supportent dans les dettes une fraction corrélative à la part qu'ils prennent dans les biens, sans que toutefois leur contribution puisse dépasser leur émolument.

Tels sont les principes généraux sur le paiement des dettes en matière de succession : il n'y a de biens que déduction faite des charges (*Bona intelliguntur cujusque quæ deducto cære alieno supersunt*) (1) ; ainsi du reste le commande l'équité naturelle.

Mais cet adage adopté en matière civile, n'est plus vrai en matière fiscale ; et tel héritier ou successeur aux biens, qui, en raison des dettes laissées par le défunt, ne sera tenu envers les créanciers que pour une part très minime, et souvent ne le sera pas du tout, se verra forcé d'acquitter les droits de mutation sur toute la fraction pour laquelle il figure officiellement dans la succession du *de cujus*.

(1) Paul L. 139, § 1, Dig. de verb. significatiõe,

Ainsi le veulent les articles 14 (nos 8 et 11), et 15 (nos 7 et 8) de la loi du 22 Frimaire, an VII ; ils prohibent d'une façon générale la distraction des charges. Cette prohibition qui comprend et absorbe celle de la déduction des dettes, se trouve formulée de la manière suivante :

Art. 14, n° 8 : « La valeur des biens est déterminée » pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et » pour celles qui s'opèrent par décès par la déclaration estimative des parties *sans distraction des » charges.* »

Art. 15, n° 7 : « La valeur des immeubles se détermine » mine par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt » fois le produit des biens ou le prix des baux courants ; *sans distraction des charges* »

De toutes les règles de perception qui dominent notre droit fiscal, aucune peut-être n'a donné lieu à plus de critiques, provoqué plus de controverses et fait naître plus de réclamations que le principe de la non distraction des charges. Point n'est besoin, en effet, d'une connaissance approfondie des matières économiques pour se rendre compte de l'injustice d'une levée d'impôt basée sur l'actif brut d'une hérédité. Le bon sens, dit M. Garnier (1), indique qu'un successible ne devrait acquitter à l'Etat l'impôt des transmissions que pour les biens dont il est réellement investi, c'est-à-dire pour l'excédent de l'actif sur les dettes.

Cette conclusion est parfaitement logique et l'on comprend à merveille que depuis près d'un siècle, le public, doublement atteint dans ses sentiments de justice et dans son patrimoine, n'ait cessé de réclamer l'abolition d'un principe en apparence si peu recommandable. Et cependant, malgré ces réclamations maintes fois formu-

(1) Rep. Général, 5^e édition, V^e succession, N° 16694,

lées, la non-distraction des charges est aujourd'hui encore inscrite dans notre législation fiscale. Toujours en vigueur depuis la loi de frimaire, elle a su résister dans toute la splendeur de son organisation première, aux divers projets de réforme législative soutenus par des autorités nombreuses et considérables. C'est qu'en réalité des raisons de la dernière gravité se sont opposé continuellement à la suppression absolue et sans limites de notre principe. Plus que tout autre, nous sommes partisan d'une modification raisonnable et sagement organisée sur la matière ; mais il faut se garder, dans l'émotion du reste très compréhensible que produit la vue d'une injustice de perception, d'établir à la légère et sans garanties une réforme qui intéresse si profondément les revenus publics.

En effet, avant d'aborder l'examen des arguments de pure théorie que, de part et d'autre, on fait valoir sur la question, il est un point, d'une importance capitale relativement aux finances de l'Etat, qui doit l'emporter sur tous les autres et dont il est essentiel de se rendre compte ; il intéresse le Trésor public, les revenus même de la nation.

Si la réforme était adoptée, combien l'impôt produirait-il en moins ?

C'est une considération qu'on ne peut passer sous silence, surtout à une époque où les charges, toujours croissantes de nos budgets, exigent des rendements considérables. N'oublions pas qu'il s'agit d'un impôt qui produit 150 millions, et que la moindre brèche par où se glissera la fraude peut avoir une influence considérable sur l'abaissement des recettes (1).

Tous les calculs qui ont été faits, sans qu'il soit possible du reste de tenir compte des dettes fausses ou

(1) Garnier. Loc. cit. V^o succession 16694, n^o 9.

simulées qui pourraient être frauduleusement déclarées par les héritiers, accusent une perte approximative pour le Trésor d'environ 30 à 40 millions par an. L'intérêt est primordial pour l'équilibre du Budget, on peut s'en apercevoir; et, si la réforme était adoptée par les Chambres, il faudrait de toute nécessité trouver un dédommagement immédiat, établir des mesures corrélatives destinées à combler le déficit budgétaire. L'examen des moyens propres à récupérer la perte annuelle que subiraient nos finances devrait faire l'objet d'une étude spéciale qui serait étrangère à notre sujet; bornons-nous à émettre le vœu de voir le législateur chercher les compensations budgétaires en procédant à une répartition de plus en plus équitable des charges publiques, en exonérant successivement les petites fortunes et la petite propriété, en un mot en s'efforçant d'établir un régime vraiment démocratique dans l'ensemble de notre organisme financier.

Il suffit d'ouvrir un traité d'Economie Politique à l'article : « impôts indirects » pour y trouver une condamnation énergique, et parfois même brutale du principe de la non distraction des charges.

M. Paul Leroy Beaulieu, dans son ouvrage sur la *Science des finances*, s'exprime ainsi: « Rien n'égale, » comme excès de pouvoir et comme outrage à la » justice, l'usage suivi par le fisc en France de taxer » les successions sans en déduire les dettes. Il est » impossible de voir un plus monstrueux abus de la » force publique; chaque jour on nous promet sur ce » point une réforme qui ne s'accomplit jamais (1) »

Le fisc a ses principes à lui, nous dit M. Villey, principes déplorables dont il est grand temps qu'il se défasse.

(1) Traité de la Science des finances, t. I, p. 516, Paris 1882.

M. Cauwès part de cette idée que la mesure légitime de l'impôt est toujours marquée par l'importance du revenu. Or, dit-il, si c'est avec le revenu que le droit doit pouvoir être payé, il est nécessaire non seulement d'abaisser les tarifs, mais encore de ne calculer la perception que sur l'actif net de la succession « la règle contraire en d'une injustice révoltante (1) ».

Ainsi qu'on peut s'en rendre compte, l'unanimité est vraiment touchante entre les théoriciens, partisans de l'impôt rationnellement établi et scientifiquement réparti; leurs critiques sont vives, mais depuis longtemps déjà, elles avaient été formulées; lors de la discussion de la Loi du 22 Frimaire an VII, la question avait été soulevée. Dans la séance du 17 Brumaire, Jousselin la portait en ces termes à la tribune : « On ne doit compter la fortune » du défunt qu'après avoir déduit ses dettes ; en vain » pourrait-on représenter les fraudes qui pourraient » en résulter, car à l'égard des immeubles, on ne tien- » dra compte que des dettes hypothécaires dont les » titres seraient représentés, avec affirmation que le » montant était dû au jour du décès ; et à l'égard des » meubles, en justifiant d'un inventaire en règle. N'est- » il pas contre toute justice, contre toutes les règles du » pacte social, que l'Etat se trouve seul héritier au pré- » judice des héritiers légitimes ? et, c'est cependant ce » qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à » peu près le montant de l'actif. »

Reprise depuis sous diverses formes, cette argumentation a été soutenue, non seulement par les économistes, mais aussi par les jurisconsultes les plus autorisés (Demante 571). Il faut donc qu'il existe de bien sérieux motifs, pour justifier l'ajournement d'une réforme poursuivie avec tant de persistance.

(1) Précis d'Economie Politique. 2^e édition, t. II.

Les difficultés sont en effet de plusieurs sortes et l'on peut ramener à deux ordres d'idées, les objections qui ont été soulevés sur la matière ; objections du domaine pratique, objections se réclamant de la logique, nous les étudierons sous deux lettres différentes.

A. OBJECTIONS DE L'ORDRE THÉORIQUE

Le droit de succession, a-t-on dit, est avant tout un droit de *transmission*. (1). Chaque transmission de chose mobilière ou immobilière, qu'elle s'effectue à titre onéreux ou à titre gratuit, donne ouverture à l'impôt, et c'est la valeur de l'objet transmis qui en fixe la quotité ; tel est le principe.

Or, peut-on dire que la valeur d'un objet est diminuée parce que l'un de ses possesseurs, le propriétaire qui se dessaisit, est débiteur soit d'une portion de l'objet soit d'une dette dont le paiement absorberait une part quelconque de sa valeur. Non, la valeur de l'objet est indépendante de la situation de fortune de celui qui le possède, elle n'est en rien diminuée par la dette même hypothécaire de son propriétaire. Qu'une succession de 20,000 francs soit grevée de dettes pour 15,000 francs, cela n'empêche pas qu'il y ait 20,000 francs de biens transmis à l'héritier, car il devient propriétaire des 20,000, et pas seulement de 5,000 francs. Il est donc logique d'asseoir l'impôt sur 20,000 francs. Ce système du reste n'est pas une exception en matière fiscale ; l'impôt foncier n'est-il pas assis sur la valeur brute de la jouissance

(1) Voici en quels termes s'exprime l'Instruction Générale de la Régie, 2394, § 1, p. 6 : « La non déduction des charges est la conséquence logique du principe qui asseoit l'impôt de mutation sur la chose transmise, abstraction faite de tout ce qui peut en diminuer l'utilité. »

représentée par le revenu ? Le droit de patente considère-t-il, avant de frapper un commerçant, son actif et son passif (1).

Cette argumentation s'attache plutôt à l'apparence qu'à la réalité, et l'assimilation qu'elle prétend établir entre les mutations à titre onéreux et à titre gratuit, ne repose sur aucun fondement rationnel. Pour les baux et les échanges par exemple, la loi, en prescrivant d'ajouter au prix annuel de la location les prestations imposées au preneur, préconise l'addition plutôt que la non distraction des charges ; la règle qu'elle établit est juste dans ce cas ; ce qu'il s'agit de déterminer, c'est le montant total des valeurs soit en argent soit en nature fournies en échange de la chose transmise. Il s'agit de connaître l'utilité que le propriétaire retire de l'immeuble. Or, s'il impose au locataire du premier étage par exemple, la charge de payer en son acquit les impôts qui grèvent toute la maison, il est clair que, même au cas où aucun loyer ne serait stipulé, le propriétaire ne retirerait pas moins de cette location une utilité certaine, susceptible d'être chiffrée (2).

Pour les ventes, un raisonnement analogue permet de contester l'utilité et même la possibilité d'une déduction quelconque. Le fondement de l'impôt, dans ce cas, est que l'acquéreur doit-être présumé posséder une fortune au moins égale au prix qu'il s'engage à acquitter ; c'est sur cette fortune présumée que l'impôt est perçu, il serait ridicule se soutenir que le prix qui constitue la charge de la mutation doit-être déduit, puisque ce serait dispenser la mutation de tout impôt, et détruire l'effet de la présomption établie (Naquet, II, 514).

(1) Rep. Per. 5863. Rapport Lelièvre.

(2) Maguero. La dîme nationale. p. 146 (Paris 1887).

Relativement aux mutations gratuites, il n'en est plus de même. En apparence l'héritier acquiert l'actif brut, mais en réalité, il n'acquiert que l'actif net. Dans la limite où la succession est grevée de dettes, il n'est qu'un fondé de pouvoir chargé de payer les créanciers. Sans doute il n'est pas un administrateur comme un autre, car il a la qualité de propriétaire ; tous les biens du défunt lui appartiennent, ceux qu'il emploiera à désintéresser les créanciers comme ceux qui lui resteront en surplus. Mais cette propriété n'est que dans la forme, dans l'apparence ; elle ne fait que passer entre ses mains. Il la reçoit du défunt pour en rendre compte aux créanciers ; son rôle n'est en réalité que celui d'un intermédiaire ; en un mot, pour l'héritier, dans la mesure où il y a des dettes, il n'y a pas de biens (1).

— On a dit encore que le système qui nous régit est une sorte d'abonnement englobant tout ensemble inégalités et compensations. Le Trésor Public perd beaucoup par suite de la dissimulation des valeurs mobilières non inventoriées, des titres au porteur qui tiennent aujourd'hui une si large place dans la fortune des particuliers, des effets de commerce à recouvrer. Les héritiers ne déclarant presque jamais ces sortes de biens, la perte est compensée par l'élévation du capital imposable.

Vouloir maintenir le principe de la non déduction des dettes dans notre législation par cette considération que la majeure partie du mobilier, échappant à la perception du droit, l'héritier trouve dans ce régime une large compensation, cela nous paraît vraiment excessif. Il n'est pas admissible de faire payer par les contribuables honnêtes la part dont les autres parviennent à s'affranchir au moyen de fraudes et de dissimulations ; un tel argument emporte de lui-même la condamnation du système qu'il a la prétention de soutenir.

(1) Dubois (Ernest) : *Don des charges*, p. 17 et suivantes.

B. OBJECTIONS DU DOMAINE PRATIQUE

Les objections de l'ordre pratique peuvent, à divers points de vue, se défendre beaucoup plus facilement. C'est en elles, à n'en pas douter, qu'il faut rechercher la cause des échecs persistants et multipliés qu'ont subis les divers projets de réformes, elles méritent, d'ailleurs, un examen sérieux et attentif.

— La première difficulté, la plus importante, réside dans les abus qui se produiraient infailliblement si l'on autorisait la distraction des charges. Suivant quelles règles faudrait-il déterminer la catégorie des dettes qui seront admises à déduction? Comment fixer le mode de justification qui prouvera leur existence et leur réalité? Comment déterminer les moyens de contrôle qu'il importe de donner à l'Administration pour protéger le trésor contre la fraude?

L'écueil est en effet à craindre ; dès l'an VII, Cretet le signalait aux rédacteurs de la loi organique, leur démontrant que le mode rigoureux d'imposition qu'il leur proposait était seul praticable. Pour agir autrement disait-il : « il faudrait procéder à la liquidation de toute » succession contradictoirement entre le fisc et les » héritiers, les consommer en frais et lenteurs par des » formes contentieuses, et cela indépendamment du » *scandale intolérable* qu'il y aurait à placer les » préposés de la Régie dans un état permanent » d'hostilité contre toutes les familles, et les autoriser » à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes. »

On a produit en même temps sur la question un argument de moralité, que nous ne pouvons passer sous silence; en laissant la porte grande ouverte à la fraude, l'autorisation de déduire les dettes donnera, dit-on, aux héritiers la tentation de recourir aux dissimulations, aux insuffisances, et autres moyens de frustrer le

Trésor, et, sur la crainte d'un tel résultat, on serait tenté de repousser au nom de la morale une solution impérieusement réclamée au nom de l'équité.

Ces objections sont loin d'être décisives. L'exemple des législations étrangères, où depuis de nombreuses années fonctionnent avec un ordre parfait les règles de la déduction du passif, nous prouve la possibilité pratique d'appliquer en France une réforme que nous serions, du reste, les derniers à mettre à exécution. Nous pourrions utilement nous servir de l'expérience acquise par nos précurseurs dans cette voie pour établir un ensemble de mesures préventives efficaces contre la fraude. En restreignant la liste des dettes admises à déduction, en exigeant, en cas de doute, une affirmation par l'héritier de la sincérité du passif énoncé dans sa déclaration, en édictant de sévères pénalités au cas de simulation reconnue, on peut sans témérité affirmer que le redevable hésiterait à s'engager en des productions frauduleuses, et que, si sa conscience restait muette, au moins écouterait-il les conseils que lui dicterait une crainte salutaire. D'ailleurs, dans la pratique les difficultés ne sont pas évitées avec le système en vigueur. Depuis l'an VII, la jurisprudence a traversé toutes les incertitudes et bien souvent elle s'est trouvée appelée à rendre des solutions divergentes et singulières pour diminuer la rigueur du principe légal (1).

(1) C'est ainsi que, tout en accordant à la succession de l'usufruitier, la déduction des sommes sur lesquelles s'exerçait le droit d'usufruit, la Cour de Cassation refuse au mari, sous les régimes exclusifs de communauté, le bénéfice de la distraction. Or, le droit conféré au mari sur les choses fongibles de la dot, présente avec le droit d'un usufruitier, l'analogie la plus complète; il serait logique de soumettre sa succession aux principes admis pour celle de l'usufruitier. De même la jurisprudence actuelle admet à déduction sur l'actif héréditaire les sommes données entre vifs, non encore payées au décès du donateur; or, en droit strict, la somme constituée en

— On a soutenu en second lieu qu'il était impossible d'admettre la déduction du passif, sans transformer en même temps la base de la perception. Une réforme en nécessiterait une autre, et, si l'on changeait le mode de liquidation sur ce point, il faudrait abandonner l'évaluation des immeubles d'après les revenus, prescrite par l'article 15, § 7 de la loi de Frimaire en cas de transmission à titre gratuit (1), pour la remplacer par l'évaluation en capital, comme en matière de mutation à titre onéreux; il faudrait asseoir l'impôt sur la valeur vraie de la propriété transmise, et ce, au grand détriment des petits héritages ruraux qui subiraient de ce chef une aggravation de charges.

Tout d'abord, nous ne voyons aucune corrélation nécessaire entre la distraction des charges et le système de l'évaluation des immeubles; il n'y a pas de motifs pour établir entre ces deux réformes une solidarité les condamnant inévitablement à la même destinée, nous trouvons une question de rendement pour le Trésor, rien de plus.

Mais, allant plus loin, nous soutiendrons que si l'adoption du système de la distraction des charges, devait entraîner comme conséquence une modification dans le mode d'évaluation des immeubles, la substitution

dot et non payée, est une charge de la succession, une créance ordinaire que l'on ne devrait déduire; c'est par une fiction toute de faveur que la Cour a été amenée à en décider autrement.

Enfin, en refusant aux dépôts effectués chez les particuliers le bénéfice du régime adopté pour les dépôts aux officiers publics; d'un autre côté, en étendant outre mesure le bienfait de la déduction des sommes grevées d'usufruit, la jurisprudence consacre des solutions peu conformes à l'esprit de notre législation fiscale.

(1) « La valeur de la propriété est déterminée, pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à 20 fois le produit des biens ou le prix des baux courants. » — La loi du 21 juin 1873 prescrit pour les immeubles ruraux la capitalisation par 25.

du capital au revenu comme valeur imposable de toutes les transmissions, ce serait une raison de plus pour s'engager dans cette voie, car la pratique actuelle aboutit à l'exonération des terrains d'agrément, et des propriétés de luxe, au grand détriment des autres biens de rapport.

En effet, sous la législation en vigueur, le droit de mutation est assis sur le capital formé de 25 fois le revenu des immeubles ruraux, et 20 fois celui des immeubles urbains, et la loi laisse aux parties le soin d'estimer ce revenu, toutes les fois qu'il n'existe pas un bail courant. Ce mode de procéder soulève bien des critiques, il ne permet pas d'atteindre avec une équitable proportionnalité un grand nombre de biens immeubles, qui, tout en ayant une valeur vénale importante, ne produisent aucun revenu. Tels sont les terrains à bâtir, les parcs et jardins dont les fruits annuels sont absorbés par les frais d'entretien, les hôtels et maisons d'agrément habités par leurs propriétaires, les bois et forêts soumis à la coupe réglée, dont la chasse n'est pas affermée, mais qui représentent pour l'amateur cynégétique une importante dotation.

Tous ces biens, sous le régime de l'évaluation au moyen des revenus, ne sont soumis à l'impôt que pour une faible partie de leur valeur ; en les imposant d'après leur capital négociable, on les assujétirait à une répartition plus équitable des charges fiscales, tout en améliorant notre législation qui y gagnerait en simplicité, la valeur vénale, devenant la base unique de la perception du droit d'enregistrement. (Garnier). Et, pour ne pas priver l'Administration des moyens de contrôle organisés par la loi du 23 août 1871, à l'aide de l'enregistrement des baux et de la déclaration obligatoire des locations verbales ; afin de prévenir les insuffisances et les fraudes, il suffirait d'établir un minimum de la valeur

vénale, au-dessous duquel les parties ne pourraient pas descendre ; ce minimum résulterait du mode d'évaluation actuellement observé, que l'on conserverait comme mesure de vérification. Quant à l'aggravation d'impôt que pourrait entraîner pour les immeubles ruraux la transformation de la base du droit, il est facile d'en écarter l'effet en maintenant l'état actuel des choses en faveur des propriétés rurales dépendant de successions ne donnant lieu à aucune déduction de passif.

— Reste le côté budgétaire d'une importance capitale au point de vue des ressources du Trésor. Il est certain que la réforme réclamée ferait perdre aux finances de l'Etat des sommes considérables, mais cette raison d'hésiter n'est pas suffisante pour justifier un rejet définitif. Il suffit pour opérer cette modification essentiellement légitime d'attendre que les excédents budgétaires le permettent ou encore de chercher une compensation pour le Trésor, en relevant proportionnellement le taux actuel des droits de mutation à titre gratuit. Une réforme législative sur la déduction des dettes serait éminemment juste, chacun s'en rend compte intérieurement, et les raisons les plus subtiles ne sauraient détruire ce sentiment intime.

Nous croyons avoir fait justice des principaux arguments formulés contre la réforme du système fiscal actuel, la logique et l'équité commandent une innovation dans le sens de la déduction, nous pensons l'avoir démontré ; signalons, avant de terminer ce chapitre, deux considérations qui viennent encore à l'appui de notre thèse, grossissant le cortège des arguments en faveur de la distraction des charges : ce sont d'abord les suppressions par les lois postérieures des règles qui, dans la législation organique, tempéraient la rigueur de notre

principe, c'est aussi la nécessité d'établir une désirable harmonie dans notre régime fiscal.

— La loi de Frimaire, en décidant que les héritiers paieraient les droits de succession sur l'actif brut sans imputation des dettes, n'assujétissait la transmission de biens meubles par décès, qu'au quart du droit auquel les immeubles étaient soumis, dans les successions en ligne directe, et au cinquième dans tous les autres cas.

Le régime de faveur dont jouissaient les meubles, était considéré comme une compensation à la non déduction des dettes, on estimait que les $\frac{3}{4}$ ou les $\frac{4}{5}$ des meubles seraient absorbés par le paiement du passif, et l'on ne taxait que le dernier quart ou le dernier cinquième (1). La loi du 18 Mai 1850 ayant tarifé au même droit meubles et immeubles dans les mutations par décès, il n'y a plus de raison pour maintenir le contribuable sous une règle qui n'est plus désormais tempérée dans sa rigueur par une dispense partielle d'impôt.

Ce n'est pas du reste le seul cas d'aggravation à la pratique si onéreuse de la non distraction.

L'exemption dont jouissait la transmission par succession des rentes sur l'Etat a disparu (L. du 18 Mai 1850). Pour les valeurs de bourse, la même loi a remplacé la déclaration estimative des parties par le cours moyen de la bourse comme base d'évaluation pour l'assiette du droit de succession.

Enfin la loi du 21 Juin 1875 a substitué à l'évaluation des meubles corporels autrefois laissée à la discrétion des parties, leur fixation d'après les ventes ou autres actes qui, dans le délai de deux ans après l'ouverture de la succession, en fourniraient une estimation plus élevée.

(1) Dubois Ernest. Déduction des charges. p. 7 à 9.

— D'un autre côté, on peut relever entre la loi de Frimaire et la législation postérieure de véritables anomalies, démontrant, elles aussi, l'utilité d'une réforme. En effet, si dans le système organique, la déduction des dettes n'est pas autorisée, sauf quelques cas exceptionnels, elle est, au contraire, admise en principe et d'une manière générale par les lois subséquentes.

D'une part, la législation relative à plusieurs de nos colonies, adopte pour la liquidation des droits l'admission des dettes au passif; c'est ainsi que l'ordonnance royale du 31 décembre 1828, art. 15, n° 8, (Moniteur du 24 janvier 1829), qui règle la perception des droits de succession aux Antilles françaises, à la Martinique, à la Guadeloupe, ainsi qu'au Sénégal, prescrit l'application de la déduction des charges en cas de mutations par décès. De plus, la loi du 28 février 1872, qui établit sur certains actes autrefois assujétis au droit fixe une taxe nouvelle appelée droit gradué, organise la perception de cet impôt, sur le montant net des apports cumulés pour les sociétés et contrats de mariage, sur l'actif net partagé pour les actes de partage (1). En fixant ainsi l'assiette du droit gradué, la loi nouvelle admet expres-

(1) La loi de finances du 28 avril 1893 (insérée le 29 au *Journal Officiel*), a substitué au droit gradué établi par la loi du 28 février 1872, un droit proportionnel dont le taux (art. 19) est ainsi réglé : 15 centimes % pour les partages et 20 centimes % pour tous les autres actes désignés dans l'art. 1^{er} de la loi du 28 février. Ce droit sera liquidé sur les *sommes ou valeurs passibles du droit fixe gradué*.

Cette modification rend encore plus sensible l'anomalie que nous avons signalée.

On pouvait à la rigueur chercher dans la nature toute spéciale du droit fixe gradué, impôt *sui generis* d'un caractère particulier, la justification de la règle de perception adoptée à son égard; comment soutenir pareille thèse avec le régime qu'inaugure le budget de 1893 ?

Actuellement la loi d'enregistrement comporte des droits *proportionnels* basés sur l'actif brut, et d'autres droits également *proportionnels* mais établis sur l'actif net seulement, déduction faite des dettes,

sément la distraction des charges, il importe de faire disparaître ce défaut d'harmonie dans notre législation fiscale, de supprimer ce manque d'unité entre ses diverses dispositions,

CHAPITRE II

HISTORIQUE DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES

L'impôt des mutations par décès ne date point de nos temps modernes ; plusieurs auteurs en font remonter l'origine jusqu'aux Egyptiens, ils établissent qu'au temps des Lagides il existait en Egypte des droits analogues à ceux qui, chez nous, frappent les transmissions.

On trouve notre impôt à Rome savamment organisé sous le règne d'Auguste. Déduisait-on les dettes pour la liquidation du droit ?

Les auteurs ne sont pas d'accord ; cependant la grande majorité (1) soutient que la déduction s'opérerait ; mais les documents font défaut pour défendre une pareille affirmation, et, s'il est certain que les Romains appliquaient en droit civil la règle : *Bona non intelliguntur...*, rien ne prouve qu'ils n'aient jugé nécessaire d'y déroger dans l'intérêt du Trésor.

L'impôt des successions n'existait plus sous Justinien ; on le voit réapparaître aux X et XI siècles de notre histoire, car les historiens du Languedoc citent des documents de l'an 956 qui prouvent que déjà les seigneurs percevaient les droits sur les transmissions

(1) Serrigny, Droit public Romain, t. II, p. 180 et suiv. — Bouchard, Etude sur la législation des finances de l'Empire Romain, p. 118. — Vigié, Revue gén. du Droit, t. V, p. 102. — Naquet, Impôts indirects chez les Romains, p. 104.

de propriété (1). Sous deux lettres distinctes nous étudierons dans leur application les droits seigneuriaux et les droits royaux.

A. DROITS SEIGNEURIAUX

Il y avait au temps de la féodalité trois modes de possession différents, trois espèces de propriétés bien définies : les alleux, les terres censives, et les fiefs ou bénéfices (2).

Les alleux se tenaient « sans faire nulle redevance à nullui », ils ne relevaient que « du soleil » ; aussi ne devait-on à leur occasion ni foi, ni hommage, ni vest, ni devest, comme disent les coutumiers ; ainsi affranchis de toute entrave et du paiement de tout profit, les alleux doivent rester étrangers à notre étude.

Le fief (*feudum*) constituait le caractère général de la condition des biens (3) ; par la nature même des devoirs et profits réservés au seigneur, le problème de la déduction ne s'y présentait même pas, ou, s'il se présentait, on le résolvait par une distinction fort simple. Le profit seigneurial s'appliquant aux mutations à titre gratuit prenait le nom de droit de *rachat* ou de *relief*. Le rachat, dit Pothier (4), était le droit qu'avait le seigneur de prendre une année du revenu du fief relevant de lui toutes les fois qu'il changeait de main ; on appelait aussi ce droit : relief, nous dit Merlin (Rep^{re}

(1) Vignes, Edouard. — Traité des Impôts en France. Paris, 1872. Tome 1^{er}, p. 267.

(2) Laferrière. — Histoire du Droit français. Tome IV, p. 440 à 450.

(3) Championnière et Rigaud. Dictionnaire : nos 1639 à 1642.

(4) Traité des *Fiefs*, 2^e partie, chap. 1^{er},

V^e Relief), parce que son objet était de relever le fief tombé par une sorte de commise dans le fisc du seigneur.

Nous venons de dire que ce droit consistait en une année de revenu ; si des charges grevaient les produits annuels du fief, on distinguait selon qu'elles étaient ou non inféodées ; on déduisait les charges inféodées, on ne déduisait pas les charges non inféodées (1).

Quant aux censives, terres laissées ou concédées moyennant une redevance annuelle, elles offraient de grands rapports avec l'emphytéose romain ; leur possesseur n'avait que l'usufruit perpétuel d'un bien dont le domaine éminent restait aux mains du seigneur censier, aussi leur transmission héréditaire ne donnait lieu en général à aucun droit seigneurial de mutation ; leur transmission à titre onéreux donnait seulement ouverture au droit de lods et ventes, analogue à celui qui atteignait les fiefs dans des circonstances identiques.

Toutefois, dans un très petit nombre de coutumes, comme par exemple celle d'Orléans, la mutation par décès d'une censive donnait lieu à un profit seigneurial, appelé droit de mi-lods, droit de relevoison, et aussi droit de rachat, mais c'étaient-là des cas tout-à-fait exceptionnels (2).

La décadence successive de la féodalité, amena la limitation, et bientôt l'effacement à peu près complet des droits seigneuriaux ; la campagne des légistes, en

(1) Voir Ferrière, sur l'art. 47 de la coutume de Paris : Loysel 517. Eusèbe de Laurière (coutume de Paris, Paris 1777) s'exprime en ces termes : « Le seigneur qui prend ainsi le revenu d'une année » pour son relief doit tenir compte des labours et semences, des » gages dûs aux ouvriers jardiniers, et comme il doit en user en bon » père de famille, il faut qu'il tienne compte aussi de l'année d'ap- » pointement due aux maçons et aux couvreurs gagés pour l'entre- » tien du château. »

(2) Pothier. Coutume d'Orléans : III, 4.

ruinant le régime féodal, tarissait la source de ses revenus : en 1789 un souffle puissant d'égalité entraînait dans le même tourbillon les redevances féodales et leurs bénéficiaires, et, dans la nuit du 4 Août, corvées, aides-coutumières et profits seigneuriaux, droits de relief et droits de rachat, étaient définitivement abolis.

B. DROITS ROYAUX

Les progrès successifs de l'autorité royale, joints aux besoins et charges toujours croissants du Trésor, amenèrent les souverains à chercher des ressources dans les impôts; concurremment avec les seigneurs, ils voulurent « alimenter leur caisse en exploitant les transmissions de propriété ». Au XVI^e siècle, Henri III instituait le contrôle; l'insinuation, autre source d'impôt, avait été établie en 1539 par une ordonnance de François 1^{er}, un demi siècle environ avant le contrôle. L'édit de décembre 1703 organisa le *centième denier*. C'était un droit de 1 p. % dû sur toutes les mutations à titre de succession; à la différence des droits seigneuriaux, il frappait, non pas la transmission de tel ou tel fief, mais la transmission d'une masse de biens, d'un patrimoine considéré comme un ensemble, en un mot, de ce que les jurisconsultes appellent une *universitas juris*. Aussi la question de la déduction des dettes se présentait fort intéressante, mais les textes législatifs concernant le centième denier étaient muets sur la matière, il fallut attendre de la jurisprudence du Conseil du Roi la solution du problème.

On trouve rapportés dans le dictionnaire de Bosquet, (V^o charges, § 3, successions), de nombreux arrêts du Conseil, rendus après de longs débats entre les traitants généraux et les redevables.

Dans le silence de la loi fiscale, les contribuables avaient songé tout naturellement à déduire les dettes, mais la rapacité de la Ferme ne pouvait s'accomoder d'un tel système de perception, et, sous la complicité du Conseil, elle fit passer en jurisprudence la règle de la non distraction des charges dont la loi n'avait point parlé.

La lutte se continua pendant plus d'un siècle contre les commis de la Ferme. Plusieurs fois les citoyens obtinrent gain de cause en première instance devant les Intendants, mais ils furent constamment vaincus sur l'appel au Conseil porté par leurs redoutables adversaires.

Voici succinctement résumés les traits principaux de la jurisprudence établie par le Conseil.

Les magistrats dans leur extrême sévérité n'admettaient point la déduction des légitimes, c'est-à-dire des parts de succession réservées aux enfants du défunt, lorsque l'héritier institué était tenu de fournir ces parts en argent (1); lorsque l'héritier trouvait dans l'hérédité des deniers pour payer la légitime, la dette dont il était tenu de ce chef était considérée comme dette de succession, et, par suite, non déduite. La distraction de la légitime n'était autorisée que dans le cas où les enfants pouvaient réclamer leur part en biens fonds de l'hérédité.

Le centième denier admettait la déduction des rentes foncières non rachetables, lorsqu'on justifiait de l'existence et de la nature de ces rentes; cette tolérance ne pouvait

(1) Dict. Bosquet. *V^o Légitime in fine* : « Les décisions qui ont jugé que les héritiers institués devaient payer le droit de centième denier de la valeur entière des biens, sans distraction de la légitime des enfants, ne sont applicables qu'au cas où l'institué est maître de se libérer de la légitime en deniers, car si la légitime n'est pas fixée et que les enfants puissent la prétendre en biens fonds, il est certain que l'institution ne tombe que sur le surplus desdits biens, et que, par conséquent, l'institué ne doit payer le centième que de ce qui doit lui revenir, distraction faite de la légitime.

guère être considérée comme une exception au principe, la rente foncière était en effet regardée, dans l'ancien droit, comme un démembrement de la propriété, elle constituait, non pas seulement une charge réelle, mais bien la réserve d'un droit de copropriété sur les fonds au profit du bailleur; il était logique dès lors de la faire entrer en diminution.

Nous terminerons ce chapitre par une remarque qui n'est pas sans intérêt. La législation bursale qui nous régit l'emporte évidemment à de nombreux points de vue sur sa devancière : « plus claire et plus rationnelle, mieux équilibrée quant au tarif et quant aux pénalités » (1) elle laisse loin derrière elle le régime du bon plaisir.

Toutefois deux restrictions très remarquables de notre ancien droit, l'exemption des successions en ligne directe, et l'assujétissement des seuls immeubles à l'impôt, ont été supprimées par la loi de Frimaire; ces mesures étaient avec raison considérées comme formant une sorte de compensation de la non déduction des dettes; le législateur de l'an VII les a malheureusement fait disparaître de notre loi, tout en maintenant, contre l'équité, le principe de la non distraction.

(1) Dubois (Ernest) : Etude sur la déduction des charges. Nancy 1878, p. 68.

CHAPITRE III

PORTÉE DANS LA LÉGISLATION FISCALE ACTUELLE DU PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION

Il est une règle fondamentale dans l'interprétation des lois, règle gouvernant, comme toutes les autres, les lois d'enregistrement, qui veut qu'une disposition législative introduite pour des raisons particulières « *contra rationem juris*, » soit sans nul doute appliquée dans la limite où le législateur l'a voulu, mais au-delà de cette limite rentre sous l'empire de la « *ratio juris* » (1) ; et, s'il s'agit de déterminer d'une façon précise les limites du principe juridique, l'interprétation doit être restrictive et non pas extensive (*exceptiones sunt strictissimæ interpretationis*). Or, ici la *ratio juris* aurait voulu que l'on déduisit les dettes et les charges; si pour certains motifs la règle contraire a prévalu, il faut l'appliquer avec prudence, en cherchant surtout à la restreindre.

L'accord sur ce point est établi entre les auteurs, les tribunaux et l'Administration, mais lorsqu'il s'agit de discerner dans chaque cas particulier comment la non distraction doit être entendue, les embarras se multiplient, les hésitations apparaissent. Il y a eu à cet égard des controverses ardues et parfois confuses divisant la doctrine, des incertitudes et même des revirements

(1) Garnier. Rep. Général, V^o Succession, N^o 46694 et suiv.

dans la jurisprudence, enfin des décisions nombreuses et parfois contradictoires de la part de l'Administration.

Ce défaut d'harmonie, ces incohérences tiennent avant tout au sens très général et même un peu vague que l'on peut attacher au mot charges employé par le législateur de l'an VII. Evidemment il y a des charges autres que les dettes proprement dites, car c'est à dessein que la loi a préféré le premier terme au second, mais quelles sont-elles ? C'est ici que commence l'incertitude.

Notre but est d'exposer d'une manière aussi succincte que possible comment depuis l'an VII on a compris et mis à exécution le principe qui nous occupe ; nous diviserons nos explications en deux sections.

SECTION I

CHARGES POUR LESQUELLES LA DÉDUCTION N'EST PAS ADMISE

Notre principe s'applique incontestablement aux dettes du défunt que l'on peut appeler : dettes proprement dites, provenant du *mutuum* ou de titres équivalents ; c'est là, sauf cependant quelques exceptions, son champ d'application direct et incontesté ; il comprend toutes les successions, même les successions vacantes, ainsi que toutes les dettes même privilégiées. Il s'étend également aux frais funéraires qui font partie des charges personnelles des héritiers, ainsi qu'aux frais de dernière maladie, mais exception doit être faite pour les dispositions à titre de libéralité.

Il faut également considérer comme n'étant pas susceptibles de déduction les anciennes rentes et redevances foncières ; à la différence de l'ancien droit, ce sont

aujourd'hui de pures obligations dont le possesseur est tenu comme d'un prix de vente non payé; elles n'empêchent pas la transmission à son héritier de la propriété pleine, il n'en sera pas fait distraction pour l'évaluation du fonds transmis. Même solution pour le prix de meubles ou d'immeubles acquis et non payés au décès, pour les contributions publiques attachées à la seule qualité de possesseur des immeubles héréditaires, comme l'impôt foncier et des portes et fenêtres, les frais de réparation, les dépenses d'entretien, les primes d'assurances.

Parmi les charges que l'on ne déduit pas, nous trouvons aussi les servitudes et l'usufruit.

Pour les servitudes qui forment des qualités positives ou négatives des fonds, la déduction, à vrai dire, s'opère d'elle-même. En effet, dans la valeur locative de l'immeuble qui se trouve grevé, il est tenu compte de la dépréciation que cause au fonds servant la dépendance dans laquelle il est placé, et, si l'héritage n'est pas loué, le propriétaire en évaluant pour la perception le revenu de son domaine, n'aura garde d'oublier la servitude qui s'exerce à son détriment, l'impôt des mutations se trouve par suite diminué d'autant.

L'usufruit, gouverné par des règles spéciales, nous retiendra un peu plus longtemps.

L'art. 15, n° 7, de la loi du 22 Frimaire, en décidant qu'il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur entière, révèle clairement son intention d'assimiler la nue-propriété à la pleine propriété et de faire payer le droit sur la valeur entière des biens grevés d'un usufruit. Cette règle procède, il faut bien le reconnaître, d'une extrême rigueur de principes; le droit du nu-propriétaire au jour du décès consiste uniquement dans une expectative, il a l'espoir de

devenir propriétaire, mais n'est-il pas éminemment injuste de lui faire acquitter l'impôt, comme s'il recueillait une toute propriété dont il ne sera peut-être jamais investi ; l'obligation est d'autant plus onéreuse pour le nu-propriétaire que l'usufruitier le prive précisément des revenus qui auraient pu lui faciliter sa libération.

Ces considérations avaient impressionné les tribunaux qui, dans les premières années de la loi de Frimaire, avaient dispensé le nu-propriétaire du paiement actuel et immédiat du droit encouru, lui laissant la faculté de n'en payer d'abord que la moitié, sauf à régler l'autre moitié lorsqu'à l'extinction de l'usufruit la consolidation serait réalisée. Mais cette interprétation fut repoussée par la Cour de Cassation; deux arrêts en date des 11 septembre 1811 et 18 décembre 1814 (1) consacrent le mode de paiement adopté depuis lors sans conteste. La Cour dans ses considérants décide que l'impôt dû par le nu-propriétaire sera liquidé sur l'évaluation de la propriété, obtenue en portant à 20 fois le produit des biens, sans égard à la charge de l'usufruit.

(1) Journal Enregt. 4058, 4134.

SECTION II

CHARGES DONT ON ADMET LA DÉDUCTION

Nous établirons une distinction entre celles des obligations personnelles qui, tout en constituant réellement des charges, ont été cependant admises à déduction *secundum rationem legis*, tels sont les legs, les donations de sommes non payées et les reprises ; et d'autres qui se résolvent en un droit réel appartenant à un tiers, qui ne sont plus en réalité une charge mais une sorte de propriété étrangère à la succession, et qu'on peut considérer comme ne faisant point partie de son actif (1).

A. LEGS, DONATIONS, REPRISES

1^o Legs. — Les legs forment la première et la plus importante des exceptions ; ce sont évidemment des charges de la succession ; à prendre à la lettre le texte de la loi, on ne devrait pas les déduire, car le législateur prohibe sans distinctions la distraction des charges.

Toutefois, dès l'origine, on a pu sans difficultés admettre à la déduction et considérer comme de simples restrictions de patrimoine héréditaire, les objets légués existant en nature dans la succession. Leur transmission s'opérant directement de la tête du testateur sur celle du légataire, l'héritier n'est pas tenu de les comprendre dans sa déclaration, et ils donnent ouverture à un seul droit de mutation par décès,

(1) Conf. Championnière et Rigaud. — Traité, t. IV, n^o 3405.

d'après le degré de parenté du légataire (1) ; cette règle, l'Administration l'avait admise sans conteste.

Mais la question ne s'est pas résolue aussi simplement au cas où la succession ne comptant pas de deniers suffisants pour le paiement des legs de sommes d'argent, les capitaux légués faisaient l'objet d'une dette véritable ; on ne pouvait plus raisonner comme pour la délivrance d'un corps certain, et cependant l'équité et la conscience commandaient encore la déduction. Le gouvernement crut devoir provoquer une décision du Conseil d'Etat qui intervint à la date du 10 septembre 1808 (2). Cet avis célèbre, consacrant une doctrine soutenue par Merlin et développée dans son Répertoire, reconnaissait d'une manière générale qu'il n'y avait pas lieu d'assimiler le legs particulier payé d'après la volonté du testateur à une dette de succession. Mais il faut le remarquer, la solution adoptée par le Conseil maintenait le principe en vertu duquel les droits doivent être payés par les héritiers sur la totalité des biens héréditaires dont ils ont la saisine ; il reconnaissait seulement que le droit de mutation n'était pas dû tout à la fois sur l'hérédité totale et sur le montant des legs particuliers et qu'il y avait lieu d'imputer sur l'impôt dû par l'héritier l'impôt payé par le légataire (3).

La manière dont cette imputation devait être faite avait donné naissance à plusieurs difficultés : elles sont aujourd'hui définitivement résolues par un arrêt de la Cour suprême du 30 mars 1858 (4), aux termes duquel

(1) Fessard. Dictionnaire, V^o succession, N^o 901.

(2) Cette décision a force de loi, comme toutes celles rendues dans la période qui s'est écoulée de 1800 à 1814.

(3) Naquet. Traité d'enregistrement, t. II, N^o 1018.

(4) S. 58, 1, 381 — D. P. 58, 1, 151 — P. 58, 817.

l'impôt doit être établi à raison de la qualité des légataires particuliers sur le montant de leurs legs, à raison de la qualité de l'héritier sur le montant du patrimoine du défunt, déduction faite de la valeur des legs particuliers.

Toutefois il y a des legs qui ne se déduisent pas : ce sont les legs d'usufruit, lorsque la nue-propriété reste à l'héritier. C'est la conséquence de ce que nous avons dit sur la non distraction de l'usufruit.

2° Donations.— On avait d'abord soutenu que l'avis du Conseil d'Etat de 1808 n'était pas applicable aux sommes ou rentes données entre vifs et non payées au décès du donateur. Les donataires, disait-on, ayant été saisis des sommes données du jour de l'acceptation de la donation, elles ne font plus partie de la succession, elles en forment une charge non susceptible d'être distraite des valeurs à déclarer (1).

La Cour de Cassation avait primitivement consacré le principe de la déduction (2), puis elle en restreignit l'application aux successions en ligne directe (3). Cette distinction entre les successions directes et collatérales n'avait pas de raison d'être; elle fut bientôt abandonnée. La question revint toute entière devant les tribunaux, et le 29 juillet 1862, la Cour, terminant une longue controverse, décida que les sommes données entre vifs et déclarées payables après le décès du donateur seraient déduites de la valeur de la succession pour la liquidation du droit de mutation par décès (4). Mais, pour que la déduction soit autorisée, il faut deux conditions :

(1) Dict. Enr. V° succession, N° 2029.

(2) Cassation, 1^{er} avril 1829, S. 29, 1, 27.

(3) Cassation, 31 janvier 1854, S. 54, 1, 204.

(4) S. 62, 1, 994.

1^o Que le donateur soit réellement dessaisi des biens donnés; qu'il y ait eu transmission actuelle, et non simple libéralité soumise à quelque éventualité.

2^o Que les sommes données n'aient pas été payées; et les parties sont autorisées à fournir la preuve que le paiement n'a pas eu lieu. Si, par exemple, il est dit dans un contrat de mariage que la célébration vaudra quittance de la dot, cette clause n'est pas considérée par la jurisprudence comme formant le titre d'une libération formelle, et, si le donataire peut ultérieurement faire reconnaître que la dot stipulée n'a pas été payée, il conviendra d'autoriser la distraction (1).

La même doctrine a prévalu à l'égard des sommes d'argent léguées à titre particulier, et non acquittées encore au décès de l'héritier ou du légataire universel.

3^o Reprises matrimoniales.—Il y a lieu de distinguer, en ce qui concerne les reprises matrimoniales, la communauté de tous les autres régimes (2).

(a) *Communauté.* — Lorsque, pour l'établissement des droits de mutation par décès, il faut procéder à la liquidation d'une communauté, il a été reconnu « que la portion des héritiers du prédécédé dans la masse commune, ne se compose que de la portion qui leur revient après les reprises du survivant, et que l'impôt de transmission ne doit être liquidé que sur la portion ainsi déterminée. » (D^{on} Ministérielle du 18 juillet 1817).

On avait d'abord pensé que les héritiers de l'époux prédécédé, se trouvant saisis de la moitié de tous les biens de la communauté, sauf à payer le montant des reprises du conjoint survivant, ces reprises faisaient partie des charges de la succession et ne pouvaient en

(1) Cassation (Req.), 2 mars, 1852, S. 52, 1, 262.

(2) G. Demante, N^o 696 — 1.

conséquence, aux termes de l'art. 15 de la loi de Frimaire, être déduites du produit des biens (1).

Mais cette interprétation combattue par les auteurs, se trouve aujourd'hui complètement et justement abandonnée. L'Instruction Générale du 11 octobre 1817 prescrit, dans les déclarations de biens de la communauté après le décès de l'un des conjoints, d'admettre sur la masse commune la distraction des reprises de l'époux survivant et de ne percevoir les droits de succession que sur la portion des biens de la communauté qui reviennent aux héritiers après ces prélèvements (2). C'est, qu'en effet, au cas de communauté, l'époux survivant prélève ses reprises sur les biens communs, non pas à titre de *créancier*, mais bien à titre de *copropriétaire*, par une opération préliminaire du partage. Il s'ensuit que les objets attribués au survivant pour ses reprises ne peuvent être considérés comme se trouvant dans le patrimoine de l'époux prédécédé (3). Tel est le principe qui régit en cette matière l'application du droit de mutation par décès; et le caractère mobilier reconnu par la jurisprudence à l'action en reprise, ne met aucunement obstacle à ce que l'exercice de cette action sur les biens communs en cas d'acceptation de la communauté soit considéré comme une simple opération de partage autorisant, au point de vue du droit fiscal, la déduction des sommes qui en font l'objet (4).

Toutefois la règle est différente lorsque les biens de communauté étant insuffisants pour l'exercice des reprises de la femme, il lui est attribué en paiement des indemnités qui lui sont dues, des biens personnels au

(1) Cassation, 2 octobre, 1810, — J. E. 3747.

(2) Champ. et Rigaud, IV, 3412.

(3) Instruction Générale, 2456 § 2, p. 27.

(4) Cassation, 3 août 1858, J. E. 16783.

mari. Dans ce cas, la femme n'agit plus en la double qualité de créancière et de commune, exerçant sur la masse partageable un droit de copropriétaire par indivis avec son mari ou ceux qui le représentent. C'est comme simple créancière, qu'elle se trouve payée avec des valeurs sur lesquelles elle n'a aucun droit de propriété, en sorte qu'il s'opère réellement une mutation à son profit; la créance de la femme constitue dans notre hypothèse une charge dont les héritiers ne peuvent obtenir la déduction sur les biens de la succession du mari (1).

De même, lorsque la femme renonce à la communauté, il a été décidé par une délibération du 23 juillet 1823 que les héritiers du mari doivent déclarer tous les biens formant la masse commune, par le motif qu'ils sont tombés dans la succession et que les reprises et indemnités de la femme ne sont plus qu'une créance, une charge de la succession que l'on ne peut déduire de la valeur des biens.

Cette décision a été confirmée par de nombreux arrêts de la Cour suprême (10 août 1830 — 21 août 1862 — 11 août 1869. J. E. 18799). Comme dans l'hypothèse précédente l'action qui appartient ici à la femme renonçante se fonde, non sur un droit de propriété, mais sur un droit de créance, garanti par son hypothèque légale. Nous sommes en présence d'une dette ordinaire, dont il ne doit pas être fait distraction sur les valeurs déclarées pour la liquidation et la perception des droits de mutation par décès.

(b) *Régime dotal, régime exclusif de communauté.*— Sous le régime dotal, comme sous le régime exclusif de communauté, le mari est constitué l'administrateur

(1) Cassation, 21 août 1861, S, 62, 1, 15 et 315.

légal des biens de sa femme; n'ayant pas la propriété de la dot, il exerce sur elle un droit spécial, droit de gestion mélangé d'usufruit. A raison du caractère particulier de ce droit, on pouvait soutenir qu'au décès du mari, il y avait lieu d'appliquer les principes admis pour l'usufruitier lui-même ; c'est-à-dire distraire de l'actif les choses fongibles dont la restitution était due à la femme. Mais la Cour de Cassation a préféré l'opinion contraire, à la suite de nombreuses hésitations, résultat du travail qui s'était fait en jurisprudence au sujet des sommes grevées d'usufruit, elle a formellement reconnu par un arrêt du 11 août 1869 (1) que l'action qui appartient à la femme sur les biens personnels du mari à l'effet d'obtenir le remboursement de ses reprises pour dot, aliénations de propres ou indemnités, se fonde, quelque soit le régime adopté, non sur un droit de propriété mais sur un droit de créance; que cette créance constitue dès lors une charge de la succession dont il ne doit pas être fait distraction sur les valeurs déclarées. Mais, si les biens apportés par la femme en mariage se retrouvent en nature au décès du mari, elle les reprend comme sa propriété personnelle, et les héritiers pourront les déduire dans la déclaration de succession ; l'exclusion comprend uniquement les reprises en deniers appartenant à l'épouse survivante.

La jurisprudence de la Cour de Cassation, conforme, sur la matière des reprises matrimoniales, au droit strict, n'est pas en harmonie avec les principes qu'elle a adoptés pour les donations de sommes et le quasi-usufruit ; on ne peut méconnaître un défaut d'unité dans les déductions tirées par les juges de notre principe.

(1) S. 69, 1, 477.

B. PRÉLÈVEMENTS OPÉRÉS PAR DES TIERS EN VERTU DE DROITS SPÉCIAUX

Lorsqu'en vertu d'un droit réel, procédant d'une obligation toute spéciale, une tierce personne peut revendiquer dans la succession, la délivrance de valeurs détenues à titre précaire par le défunt, on se trouve en présence, non plus d'une charge dans le sens où l'entend la loi de Frimaire, mais d'une sorte de propriété étrangère au patrimoine du *de cujus*, qui, demeurée la chose même du tiers, ne saurait être comprise dans la déclaration de la succession du précariste (1). Rentrent dans cette catégorie : les sommes remises à un mandataire, les sommes déposées, les objets donnés en gage au créancier à titre de garantie, enfin les valeurs détenues par un usufruitier.

Mandat et gage.— La déduction s'opère sans difficulté pour le mandat et pour le gage ; les sommes ou valeurs recouvrées par le mandataire pour le compte d'un mandant, et qui existent « *in individuo* » à l'époque du décès de ce mandataire, ne font pas partie de son patrimoine et ne doivent pas être déclarées. Cependant lorsqu'une novation s'est opérée, si le défunt a perdu sa qualité de mandataire volontaire ou légal, pour détenir à un autre titre, notamment comme débiteur pur et simple, les sommes ou valeurs recouvrées, celles-ci constituent une charge non susceptible de déduction.

De même l'objet donné en gage restant la propriété du débiteur ne doit pas être compris dans la déclaration de succession du créancier gagiste ; l'application de ce principe ne saurait soulever de contestations, que si le contrat de gage, intervenu entre les parties, était destiné à cacher une aliénation.

(1) Championnière et Rigaud, op. cit. : IV, 3405,

Dépôt. — Les valeurs dont le *de cujus* n'était que le détenteur précaire à titre de dépôt, seront en principe présumées dépendre de sa succession (Cod. civ., art. 2279) ; toutefois les héritiers peuvent détruire par la preuve contraire cette présomption tirée de ce que la possession vaut titre; sans distinction, à notre avis, entre le cas où les sommes ont été déposées chez des particuliers, et celui où elles ont été remises à des officiers publics. (Trib. de Sancerre, 24 décembre 1879, Garnier, Rep. Per., 5639).

Sommes détenues par un usufruitier. — Mais en ce qui concerne la déduction dans la succession de l'usufruitier des sommes ou valeurs soumises à l'exercice de son droit, la résistance de l'Administration s'est prolongée jusqu'en ces derniers temps. Sans reprendre une trop longue controverse, constatons qu'un arrêt de la Cour de Cassation du 25 juin 1862 (1) a consacré formellement la distraction de la succession de l'usufruitier des sommes qu'il détient à ce titre. Depuis lors, les tribunaux n'ont cessé d'attribuer à cette règle la plus large compréhension; on décide, en effet, aujourd'hui que la déduction des valeurs usufruituaires doit être opérée, non seulement sur les valeurs mobilières de toute nature, mais encore sur les immeubles appartenant en propre à l'usufruitier *antérieurement* à l'ouverture de son droit (Solution administrative du 2 avril 1878), ou sur ceux dont il a fait l'acquisition en son nom personnel depuis la constitution de l'usufruit.

On ne saurait critiquer ces décisions de la jurisprudence qui cherchent à atténuer les conséquences de dispositions rigoureuses, toutefois on peut regretter que ces atténuations soient introduites aux dépens des règles

(1) S. 62, 1, 855 — P. 62, 1096 — D. P. 62, 1, 370.

du droit civil (1). Quelle est en effet la justification théorique de la déduction admise pour les dettes dont le défunt n'est tenu qu'à titre précaire ?

M. Demante (Principes de l'Enregist. II, 692) donne pour motif que de telles obligations, n'ayant encouru à leur naissance et à leur extinction aucun droit proportionnel, cette dispense du droit implique que les choses sont traitées comme s'il n'y avait pas de transmission de propriété. La restitution des sommes n'est pas translatrice, elle reste exclusive de toute mutation, elle est, en conséquence dispensée du paiement de l'impôt.

Ces considérations nous paraissent sans influence sur la liquidation des droits de succession; nous chercherons plus volontiers le motif de ces sages interprétations dans la nature même des dettes excluant toute idée de fraude. Les circonstances dans lesquelles de pareilles dettes ont pris naissance savoir, le mandat ou le dépôt qui avait été confié au *de cujus*, l'usufruit de sommes qui forcément devait prendre fin à sa mort, sont une preuve évidente que ces valeurs ne font pas partie de ce qu'il transmet à ses héritiers : « La propriété qu'il en » avait, était accompagnée, dès l'instant où il l'avait acquise, d'une obligation de restituer qui la distinguait » profondément de toutes les autres choses comprises » dans son patrimoine. » (2). Or il est évident que ces raisons sont excellentes en équité; elles trouvent leur appui dans un louable sentiment d'atténuation des rigueurs fiscales, mais elles ne sauraient chercher leur fondement dans la disposition d'un texte juridique,

(1) Journal du notariat, 11 mai 1881.

(2) Dubois Ernest, op., cit. pag. 73.

CHAPITRE IV

PROJETS DE RÉFORME SUR LA MATIÈRE

Dès l'origine, le système de la loi de l'an VII a soulevé de nombreuses protestations ; à diverses reprises des propositions de réforme se sont imposées à l'examen de nos législateurs ; elles sont, on peut le dire, aussi vieilles que la loi à laquelle elles touchent. Sous la première République, dans la séance du 17 Brumaire, Jousselin portait la question à la tribune du Conseil des Cinq Cents, où elle était combattue, avec succès d'ailleurs, par Duchâtel ; le même jour, elle apparaissait au Conseil des Anciens où, grâce aux efforts de Crétet, elle était écartée. Depuis lors les protestations se sont succédé plus vives et plus nombreuses à mesure que, par l'effet des diverses lois d'impôts, la taxe sur les successions devenait plus lourde.

L'idée de réforme a fait aussi de grands progrès dans l'opinion publique : il y a quelques trente ans, les auteurs les plus autorisés se prononçaient pour le maintien dans notre législation de la règle de l'art. 14.

MM. Championnière et Rigaud, qui ne sont pas suspects, on le sait, d'une tendance à l'exagération des droits du Trésor, disaient en 1839 (1) : « La non distraction des charges est un des points de la législation de » l'enregistrement qui appelle le plus instamment la

(1) Traité des Droits d'Enregistrement. Tome IV, n° 3403.

» réforme ; et cependant il n'est pas présumable que
» l'impôt soit jamais assis sur une base moins injuste ;
» la perception est faite et sanctionnée par une longue
» habitude ; elle est supportée patiemment comme un
» accident rare. »

De même, en 1851, l'auteur de l'article « Enregistrement », dans la Jurisprudence Générale de Dalloz, s'exprimait en ces termes : « Quoique le droit de mutation ne soit en principe qu'un prélèvement sur la
» valeur des biens, il y a eu nécessité de déroger à la
» règle de la déduction du passif par l'impossibilité de
» constater le montant des dettes qui grèvent une succession et par les contestations qui n'auraient pas
» manqué de s'élever sur la sincérité des déclarations
» à cet égard. » (1)

La question depuis lors a fait du chemin, et presque tous les auteurs sont d'accord aujourd'hui pour solliciter des pouvoirs publics une réforme attendue depuis si longtemps.

Nous n'avons pas l'intention de passer en revue toutes les propositions de loi qui depuis près d'un siècle ont été déposées sur le bureau des Chambres, réclamant toujours sans résultat la déduction du passif ; leur liste se trouve d'ailleurs dans tous les traités spéciaux sur l'Enregistrement (2) ; nous énumérerons seulement les plus importantes.

Dès 1819, le Baron Louis, alors Ministre des Finances, instituait une Commission de sept membres choisis parmi les hauts fonctionnaires de l'Enregistrement et chargés d'examiner, entre autres questions concernant la législation fiscale, celle relative à la déduction du passif. Après

(1) Dalloz, Enregistrement 4484.

(2) Dictionnaire des Rédacteurs, V^o Succession, n^o 913 et suiv.

de vifs débats, cette Commission adoptait le 10 Septembre 1819, un projet d'article admettant la déduction du passif hypothécaire. Ce projet demeura sans suite. En 1864, le gouvernement prit l'initiative de la réforme et soumit au Corps Législatif une résolution qui s'inspirait des dispositions d'une loi votée en Belgique en 1851; cette résolution fut ensuite retirée.

De nouvelles et nombreuses manifestations du sentiment public se produisirent dans l'enquête agricole qui fut faite en 1870, et, malgré la déposition défavorable du Directeur de l'Enregistrement, la commission d'enquête émit le vœu le plus exprès pour que l'on déduisit : « dans le calcul des droits de mutation par décès, le » passif régulièrement constaté. »

Après la chute de l'Empire, les propositions se succédèrent plus nombreuses, on peut même dire sans interruption : ce sont les amendements Follier (1871), Journault (1873), Benoist d'Azy (1874), Sebert (1875), et Cherpin.

Le projet de M. Sebert ne fut pas voté; il était cependant très complet et présentait sur la matière d'équitables dispositions.

La Chambre des Députés accorda, le 30 novembre 1880, les honneurs de la prise en considération au projet de M. de Gasté qui traitait de la réforme du passif et du mode d'évaluation de l'usufruit. Mais sur le rapport de M. Lelièvre, député du Jura, la proposition fut rejetée le 13 juillet 1881.

Lors de la discussion du budget de 1888 (1), la question de la déduction du passif fut reprise d'une façon plus sérieuse, et la Commission du budget introduisit dans le projet de la loi de finances soumis à la Chambre des Députés quatre articles ainsi conçus :

(1) V. Garnier, Rep. per., Nos 6974, 7018, 7103.

« Art. 28 : Le droit de succession se perçoit sur le
» montant net de ce que chacun recueille, déduction
» faite de ce qu'il doit supporter dans les dettes à la
» charge de l'héritage qui sont mentionnées ci-après :
» (a) Dettes hypothécaires existantes au jour de l'ou-
» verture de la succession; (b) Dettes relatives à la pro-
» fession du défunt, (c) Dettes chirographaires consta-
» tées par acte authentique ou par acte sous seing privé
» enregistré au jour de l'ouverture.

» Art. 29 : Les héritiers ou représentants qui voudront
» bénéficier de l'article ci-dessus devront fournir à l'en-
» registrement, dans le délai de trois mois à partir du jour
» du décès, tous les éléments nécessaires pour établir la
» situation active et passive du défunt au jour de l'ouver-
» ture de la succession.

» Art. 30. Ne seront pas admises en déduction de
» l'actif pour la liquidation des droits de mutation :
» 1^o les dettes reconnues par le défunt au profit de ses
» héritiers, donataires et légataires ; 2^o les intérêts des
» dettes hypothécaires au-delà d'une année.

» Art. 31. Dans le cas de concert frauduleux entre
» les héritiers et des tiers, pour obtenir une diminution
» non due, le triple du droit frustré pourra être réclamé
» sans préjudice des peines correctionnelles. »

Le gouvernement ayant reconnu que ce projet ne réunissait pas les conditions d'une réforme pratique, pria la Chambre de ne pas l'adopter, lui promettant en retour de rechercher sans plus de retard les moyens de réaliser une amélioration réclamée depuis si longtemps et de présenter lui-même un projet de réforme. Le ministère pensait qu'une modification aussi considérable ne pouvait être introduite dans notre législation fiscale à l'occasion d'une loi de finances, et la gravité des mesures de compensation, l'incertitude des prévisions données à l'appui de ces mesures lui faisaient un

devoir d'en demander l'ajournement. (J. Off. Discussion du budget de 1888). Le Parlement, se rangeant aux considérations mises en avant par le Gouvernement, repoussa le projet soutenu par M. Yves Guyot.

Une commission spéciale, instituée par arrêté ministériel du 10 janvier 1888 et présidée par M. Bernier, reçut le soin de préparer l'œuvre de réforme destinée à être soumise aux délibérations du Parlement ; la Commission poursuivit ses travaux avec une grande activité et, le 27 mars 1888, elle déposait sur le bureau de la Chambre des Députés un projet de loi renfermant 10 articles dont 5 consacrés à la déduction du passif et 5 aux mesures de compensation.

Projet du 27 Mars 1888. (1)

A la différence du projet de la Commission du budget, l'art. 1^{er} du projet gouvernemental ne déduisait pas les dettes de plein droit ; il exigeait qu'outre les justifications nécessaires à fournir à l'Enregistrement, les parties fissent expressément la demande de la déduction. C'était une entrave mise à l'exécution d'une mesure que la loi elle-même déclarait bonne. Le même art. 1^{er} indiquant les dettes dont la déduction était autorisée, se contentait de parler en termes généraux des dettes en capital à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession, sans les diviser en catégories nettement définies ; en outre, en refusant le bénéfice de la déduction à certaines dettes civiles, telles que les frais funéraires, les dettes de ménage, etc., il eût été à désirer qu'au lieu de rester dans le vague, le législateur donnât

(1) Pour le texte des articles, voir *Revue Critique*, année 1889, p. 357, note 1.

de ces exceptions une énumération limitative et précise (1).

L'art. 2, en énumérant les dettes qui ne devaient pas être déduites, ne contenait rien de particulier aux dettes commerciales. Nous nous réservons d'apprécier les motifs que l'on invoque pour écarter le passif commercial, tout au moins le projet devait-il être explicite à cet égard. Cette réserve faite, la rédaction de l'art. 2 semblait préférable à celle de l'art. 30 du projet de la Commission, plus nette et plus détaillée, elle laissait par conséquent moins de place à l'arbitraire.

La justification à fournir par les parties faisait l'objet de l'art. 3: « il suffit de représenter l'acte ou le jugement servant de titre à la dette ». Cette phrase était beaucoup trop restrictive, et mieux valait, comme le proposait la Commission du budget, exiger des parties la production de tous les éléments nécessaires pour établir la situation active et passive au jour de l'ouverture de la succession. Le même art. 3 ne fixait aucun délai pour la production de ces justifications, tandis que l'art. 29 portait qu'elles devaient être fournies dans les 3 mois du jour du décès.

L'art. 4 s'en rapportait à la déclaration des parties en ce qui concerne la valeur vénale des immeubles; valeur qui cependant ne devait pas être inférieure au denier 20 pour les propriétés urbaines, au denier 30 pour les propriétés rurales. L'exposé des motifs reconnaissait que ce dernier chiffre était fort élevé; aucune disposition de ce genre ne figurait dans le projet de la Commission du budget.

Tel était, dans son économie succinctement résumée, le projet du gouvernement relatif à la déduction du passif; déposé sur le bureau de la Chambre le 27 mars 1888, il

(1) Cambuzat. *Revue Critique*, 1889, p. 358.

fut repris par M. Rouvier, Ministre des Finances, le 28 novembre 1889, et M. Jamais fut chargé de rédiger un rapport qu'il présenta le 27 mars 1890 (1).

Ce document très complet examine dans la première partie la question théorique et conclut à la légitimité d'une réforme; dans la deuxième partie, M. Jamais développe les modifications qu'il a jugé à propos d'introduire dans le projet du gouvernement. Sans les examiner en détail, nous allons brièvement analyser les plus importantes (2); elles visent les dettes qui

(1) J. O. 1894. Annexes. Chambre des Députés, session ordinaire, p. 843.

(2) Voici le texte du projet soumis aux délibérations de la Chambre :

« Art. 1^{er} : Pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès, seront déduites les dettes en capital à la charge du défunt, qui sont liquides au jour de l'ouverture de la succession et qui résultent d'actes authentiques, de jugements, ou d'actes sous seing privé enregistrés trois mois au moins avant l'ouverture de la succession.

Art. 2. Ne seront pas déduites :

1^o Les dettes ne remplissant pas les conditions énumérées dans l'art. 1.

2^o Les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession, et dont l'existence n'est pas justifiée.

3^o Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires

4^o Les dettes reconnues par testament, lesquelles seront considérées comme des legs.

5^o Les dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée ou a donné lieu à main levée définitive avant l'ouverture de la succession.

6^o Les dettes résultant des titres ou jugements passés à l'étranger, celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger, ou qui dépendent de successions d'étrangers domiciliés en France.

7^o Les loyers et fermages excédant le terme courant.

Art. 3. A l'appui de leur demande en déduction, toutes les fois que cette justification ne pourra pas résulter des registres de l'Administration, les parties devront fournir les justifications nécessaires et représenter le brevet ou l'expédition de l'acte ou du jugement qui sert de titre à la dette, ou qui en constate l'existence du jour de l'ouverture de la succession.

Le créancier ne peut se refuser à communiquer le titre ou à en laisser prendre une copie collationnée sous peine de dommages-intérêts.

doivent être déduites, les formalités exigées pour la déduction, la base sur laquelle elle s'opère, les pénalités qui frappent les infractions à la loi.

Projet présenté le 27 Mars 1890. (Rapport Jamais).

1. Quelles dettes doivent être déduites ? (Art. 1, 2.)

Tout d'abord, la Commission fait disparaître le droit d'option en supprimant les mots : « où il y a lieu à déduction des charges. » Elle a pensé que, dès l'instant où le principe de la déduction du passif est introduit dans notre législation, il faut l'accepter avec tous ses résultats. Il n'y a que des avantages à rendre uniforme le mode de perception de l'impôt de mutation par décès et à traiter de la même manière toutes les catégories de contribuables qui devront désormais supporter le droit de succession sur l'émolument réel et net qu'ils recueillent. En outre, pour les dettes dont la date certaine résulte d'un acte sous seing privé enregistré, le projet du gouvernement n'indiquait aucun délai pour l'enregistrement. La Commission exige la formalisation trois mois au moins avant l'ouverture de la succession ; c'est une nouvelle garantie inscrite dans la loi.

Art. 4. Les droits seront liquidés sur la valeur vénale des immeubles déterminée par la déclaration des parties et sans que cette valeur soit inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier 25 pour les immeubles ruraux, conformément aux lois existantes.

Les insuffisances d'évaluation seront constatées par voie d'expertise, selon les règles actuellement en vigueur.

Art. 5. Toute déclaration tendant à obtenir indûment la déduction d'une dette rendra passible d'une amende égale au double du droit, et qui sera due solidairement par les contrevenants.

Dettes civiles. — Des dettes civiles admises à déduction, la commission excepte, comme le projet de 1888, les frais funéraires, les dettes de ménage, etc. ; en voici la raison : dans la plupart des cas, le montant de ces dettes est acquitté au moyen des deniers comptants ou des fonds disponibles de la succession, qui ne sont jamais compris dans la déclaration.

Dettes commerciales. — Ces sortes de dettes sont formellement exclues ; la commission justifie cette exclusion par les motifs suivants.

Tout d'abord, le montant des effets de commerce, lettres de change, billets souscrits par le commerçant, ne constitue pas le plus souvent une dette proprement dite. Ces titres forment la contre-partie des effets souscrits à son profit, c'est pour ainsi dire une sorte de *dette flottante* ; or, personne n'ignore que le montant de ces créances à court terme échappe, pour la plus grande partie, au paiement du droit ; il serait donc injuste que les dettes correspondantes fussent admises à déduction sur le surplus de l'actif héréditaire seul régulièrement déclaré (1).

En outre, en appliquant la déduction aux dettes commerciales, les héritiers en ligne directe ne pourraient en bénéficier qu'à condition de faire enregistrer les actes, on ne voit pas alors l'intérêt qu'ils pourraient avoir à se prévaloir de la déduction ; il est en tous les cas bien minime.

Cet avantage apparaît plus manifeste pour les collatéraux, à raison du tarif élevé auquel ils sont soumis, mais il s'efface devant les difficultés sans nombre que présente la constatation des dettes commerciales

(1) J. O. 1890, Annexes, p. 846, colonne 3.

En effet, l'intérêt du commerce exige que le secret le plus absolu soit observé sur la situation active et passive du commerçant; la communication des livres de commerce, seul mode praticable de vérification de la sincérité des dettes, est incompatible avec le caractère confidentiel qui s'attache à la situation d'un négociant; il importe qu'aucune révélation, qu'aucune indiscretion, ne puisse venir ébranler son crédit.

Enfin il convient de remarquer que pour toutes les entreprises commerciales et industrielles qui revêtent la forme de l'association, la déduction du passif s'opère actuellement, car l'impôt de succession n'est perçu, en cas de mutation par décès, que sur la part nette revenant dans l'actif social à l'associé décédé.

Ces raisons ont une sérieuse valeur, et l'exclusion des dettes commerciales du passif à déduire nous paraît pour le moment indiquée, sauf à profiter de l'expérience acquise pour compléter plus tard l'œuvre commencée.

Le projet n'admet à déduction que les dettes ayant date certaine par suite de l'enregistrement de l'acte, il repousse, par crainte de la fraude, celles dont la date certaine résulterait du seul décès du *de cujus*. Et même, au cas où la date certaine résulterait du décès du créancier, dont le titre aurait figuré, soit dans la déclaration de sa succession, soit dans l'inventaire dressé après son décès, il a paru nécessaire, pour éviter les contestations, d'exiger encore l'enregistrement du titre.

2. Par quelles formalités s'opère la déduction? (art. 3).

La Commission, trouvant avec raison trop restrictive l'énumération des justifications à fournir par les parties contenue dans le projet du gouvernement, y ajoute un élément nouveau : les registres de l'Administration. Elle considère que l'enregistrement des actes formant le titre

des dettes peut suffire pour constituer une justification acceptable. Mais la Commission, comme le Gouvernement, ne fixe aucun délai pour la production des justifications; c'est une lacune assurément regrettable. L'absence d'un délai de rigueur peut avoir pour résultat d'endormir les héritiers dans une fausse sécurité, et de les exposer à être surpris quand le fisc viendra réclamer le paiement de ses droits; il serait naturel d'impartir le même délai que celui accordé par la loi aux héritiers pour faire la déclaration.

3° Sur quelle base s'opère la déduction ?

Comme le Gouvernement, la Commission s'est ralliée sans hésitation au principe de la liquidation des droits sur la valeur vénale des immeubles. Nous avons indiqué dans notre premier chapitre les avantages de ce mode de procéder; désormais toutes les propriétés seront égales devant l'impôt. Toutefois, la valeur déclarée ne saurait être inférieure au revenu capitalisé; cette mesure conserve à l'Administration les moyens de contrôle réunis depuis 1871.

Mais le Gouvernement avait proposé le denier 30 pour le taux de capitalisation des immeubles ruraux.

En considération de la crise qui a sévi et sévit encore sur les propriétés agricoles, la Commission a voulu maintenir le denier 25 comme garantie pour la propriété rurale d'une aggravation quelconque de la situation présente; on ne peut qu'applaudir à cette juste appréciation de la détresse dont souffrent actuellement nos campagnes.

4° Pénalités

La Commission, abandonnant la sanction rigoureuse adoptée par le projet de 1888 qui permettait d'élever l'amende au triple du droit frustré, se borne à frapper

les infractions à la loi des pénalités aujourd'hui en vigueur ; cette répression ne nous semble peut être pas suffisante pour empêcher toute velléité de fausse déclaration.

Enfin le nouveau projet supprime l'art. 6 du projet du Gouvernement, qui organisait tout un système d'expertise aggravant la situation du contribuable envers le fisc ; il lui a paru que l'Administration puisait dans la législation actuelle des garanties suffisantes qu'il n'y avait pas lieu de modifier.

Ce projet fut soumis aux délibérations de la Chambre dans la séance du 12 mars 1891. De nombreux amendements furent présentés sur les divers articles, mais réservés d'un commun accord entre leurs auteurs et la Commission. Celle-ci, après avoir analysé et discuté avec le plus grand soin les propositions qui lui avaient été renvoyées, confia la rédaction d'un rapport complémentaire à M. Boudenoot, remplaçant M. Jamais, nommé sous-secrétaire d'Etat. Ce rapport, le dernier sur la matière, fut déposé sur le bureau de la Chambre le 4 juillet 1892 ; c'est sur son texte que portera la deuxième délibération. Il contient de légères modifications nécessitées par l'adoption de quelques uns des amendements. Nous allons les passer rapidement en revue.

Projet déposé le 4 juillet 1892. (Rapport Boudenoot(1).

Sur l'art. 1^{er}, la Commission a substitué à la rédaction primitive une rédaction plus large et plus précise (2).

(1) *Journal officiel* du 14 octobre 1892. Annexes.

* (2) Voici le texte du projet adopté par la Commission et qui sera soumis à la Chambre en deuxième délibération.

Art 1^{er}. Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt existant

La suppression des mots « en capital » implique l'admission au passif des intérêts et arrérages du terme courant. Il a semblé qu'on pouvait déduire les dettes de cette nature, puisque d'autre part les revenus correspondants entrent en ligne de compte avec les créances pour le paiement des droits.

Elle a remplacé le délai de trois mois avant le décès par celui d'un mois pour l'enregistrement des actes sous seing privé formant le titre de la dette.

Enfin, parmi les instruments constatant les dettes admises à déduction, la commission a ajouté aux jugements, actes authentiques et sous seing privé enregistrés, les conventions verbales déclarées en vertu des lois existantes.

au jour de l'ouverture de la succession et résultant de jugements, actes authentiques, actes sous seing privé enregistrés un mois avant l'ouverture de la succession, ou de conventions verbales déclarées en vertu des lois existantes.

Art. 2. Ne sont pas déduites :

1^o Les dettes qui ne sont pas liquidées au jour de la déclaration de la succession.

2^o Les dettes échues un mois avant l'ouverture de la succession.

3^o Les dettes contractées par le défunt au profit de ses héritiers donataires ou légataires ; et les dettes contractées par le défunt au profit de personnes qui, lorsque l'acte a acquis date certaine, étaient les conjoints ou les successibles des héritiers, donataires ou légataires, à moins que l'héritier ne fut pas à cette date le successible du défunt.

4^o Les dettes reconnues par testament, lesquelles seront considérées comme des legs.

5^o Les dettes hypothécaires ou privilégiées qui étaient conservées par une inscription périmée depuis plus de 3 mois, ou qui a donné lieu à main levée définitive avant l'ouverture de la succession. (Le reste comme dans le rapport Jamais)

Art. 3. A l'appui de leur demande en réduction les parties devront fournir les justifications nécessaires et représenter le brevet ou l'expédition de l'acte ou du jugement qui sert de titre à la dette.

Le créancier ne peut se refuser à communiquer ou à laisser prendre une copie collationnée, sans qu'il y ait lieu à déplacement de la pièce, par un notaire ou un greffier, sous peine de dommages-intérêts. (Le reste comme dans le rapport Jamais)

Dans l'article 2, la Commission n'exige la liquidité des dettes qu'au jour de la déclaration de succession et non pas au jour du décès, ainsi que le voulait la rédaction primitive. Comme, par les mots « liquides » on entend les dettes certaines quant à leur existence et déterminées dans leur *quantum*, la Commission a pensé que du moment où la première condition : certitude de l'existence, était remplie au jour du décès, il était juste d'admettre la déduction, pourvu que la deuxième condition : détermination du *quantum*, fut remplie au jour de la déclaration, c'est-à-dire, à l'époque où l'on établit le montant des droits à payer.

Au paragraphe troisième il a été ajouté un membre de phrase impliquant l'adoption d'un amendement de M. Royer qui écarte la déduction pour les dettes contractées par le défunt au profit des conjoints ou successeurs des héritiers comme au profit des héritiers eux-mêmes.

Les autres modifications apportées par la Commission en ce qui concerne la déduction des dettes, sont de pure forme et n'ont d'autre objet que de donner plus de clarté et de précision au texte primitif.

Observations.—Tout en réalisant de très heureuses améliorations, la rédaction définitive présentée par la Commission nous paraît devoir donner lieu à certaines observations, que nous nous permettrons d'exprimer en terminant cette étude.

1° *En ce qui concerne l'étendue de la déduction.* — Tout d'abord nous remarquerons que le projet écarte les donations entre-vifs du bénéfice de la distraction des charges réservé exclusivement aux transmissions par décès. On recherche en vain les motifs de cette différence de traitement; si le principe de la déduction trouve son point de départ dans l'équité, il paraît

nécessaire de l'appliquer à toutes les transmissions à titre gratuit, quelle que soit la cause dont elles procèdent, quelle que soit la forme dans laquelle elles s'opèrent. Quelles raisons, en effet, pourrait-on invoquer pour refuser à l'une d'elles le privilège que l'on accorde à l'autre? N'ont-elles pas le même résultat? Le droit n'a-t-il pas dans la législation actuelle la même base dans les deux cas? Le donataire est-il moins intéressant que l'héritier?

Il y a sur ce point dans le projet une lacune difficile à justifier.

Nous comprenons à merveille l'exclusion des frais minimes, dettes de ménage, frais funéraires, acquittés le plus souvent avec l'argent comptant; mais nous nous demandons pourquoi le projet refuse le bénéfice de la déduction aux dettes contractées envers les successibles en ligne directe.

En effet, le droit de titre est de 1 %, le droit de succession est également de 1 % quel intérêt aurait-on à commettre une fraude?

De même pour les dettes résultant d'un compte de tutelle, nous ne voyons aucun danger de dissimulation, le tuteur ne voudrait pas engager sa responsabilité en introduisant dans la déclaration des éléments n'existant pas dans la réalité des faits.

Pour les dettes commerciales, nous avons dit qu'en principe leur exclusion se justifiait, toutefois nous indiquerons avec M. Demante, comme pouvant être déduites, les créances vérifiées dans les successions qui s'ouvrent après faillite déclarée; la procédure d'affirmation et de vérification garantissant le fisc contre toute tromperie, et la raison de discrétion n'existant plus en cas de faillite.

La déduction pourrait également s'appliquer aux dépôts faits par les notaires pour le compte de leurs clients

à la caisse des Dépôts et Consignations, (décret du 30 mai 1890). Ces dépôts représentent les sommes courantes dont le notaire est débiteur envers les parties qui les lui ont confiées; on pourrait les admettre au passif de la succession de cet officier ministériel, sans avoir de fraudes à redouter, les formalités exigées pour les dépôts et retraits offrant toute garantie (1).

2° En ce qui concerne les mesures de justification exigées pour obtenir l'admission au passif. — Le projet actuel laisse au receveur le soin non seulement de liquider les droits sur la déclaration, mais encore de choisir les dettes qui sont ou non à déduire. Il paraîtrait préférable de s'en tenir aux règles actuellement en vigueur pour l'appréciation des déductions à opérer, telles que ces règles sont tracées par la loi de Frimaire, et telles que l'Administration elle-même les a formulées. Le receveur resterait juge de l'admissibilité d'une déduction, mais non pas juge sans appel; les parties demeureraient soumises au contrôle postérieur du sous-inspecteur, sans pouvoir exciper d'une acceptation de dettes faite par le receveur sous sa seule responsabilité.

Enfin l'obligation qu'impose l'art. 3 du projet de représenter le brevet ou l'expédition de l'acte justificatif de la dette, constitue pour le successible une disposition onéreuse. La nécessité de la formalisation au bureau de l'enregistrement du titre de la dette est une mesure de contrôle suffisante, qu'il paraît inutile de compliquer par des frais de copie.

Si le projet nouveau ne donne à notre avis qu'imparfaitement satisfaction aux sentiments d'équité qui l'ins-

(1) Braine : notaire honoraire à Arras; brochure sur la déduction des charges. Arras, 1892,

pirent, nous espérons que, lors de la deuxième délibération, l'exercice du droit d'amendement donnera plus d'ampleur à la réforme. En tous les cas, si la règle qui interviendra est tout d'abord trop restreinte, le législateur saura s'inspirer des résultats de l'expérience pour perfectionner dans l'avenir son œuvre de progrès.

DEUXIÈME PARTIE

LÉGISLATION COMPARÉE

DEUXIÈME PARTIE

LÉGISLATION COMPARÉE

Notre but dans la deuxième partie de ce travail est de passer en revue les dispositions fiscales des lois étrangères ayant trait à la déduction du passif. Indépendamment de l'intérêt scientifique qui s'attache aux études de droit comparé, l'imminence d'une réforme partielle de notre loi de Frimaire devait, ce nous semble, attirer tout particulièrement l'attention sur la législation adoptée par les Pays qui nous ont précédés dans cette voie. Toutes les nations, à l'exception de la Principauté de Monaco et peut-être du canton de Zurich, ont inscrit la déduction dans leur code fiscal, dès lors le choix des exemples est bien facile à faire; toutefois les lois d'impôt des pays étrangers n'ont pas toutes été traduites, en outre, plusieurs offrent avec les nôtres une telle différence qu'il serait sans intérêt de tenter un rapprochement ou d'analyser une disposition. Nous nous bornerons à prendre, parmi les Etats Etrangers, ceux qui, dans leur organisation financière, offrent avec notre pays une sensible analogie, ceux que leurs lois civiles et administratives, autant que leurs lois fiscales, désignent aux

recherches de l'interprète (1). Mais comment diviser rationnellement cette étude? Comment établir entre les différentes législations une classification logique des systèmes adoptés? La multiplicité, la diversité des dispositions législatives sur la déduction des dettes ne permettent pas de fournir une division satisfaisante sur ce sujet. En théorie, il y aurait deux manières de procéder à un classement; à deux points de vue différents, il serait possible d'établir des distinctions normales.

Tout d'abord, quant à la nature des déductions, il y aurait lieu de séparer le passif hypothécaire, le passif chirographaire et les charges, mais les Etats ne se prononcent jamais d'une façon catégorique sur l'étendue de l'admission. Les uns n'autorisent que la distraction du passif proprement dit; parmi ceux-là nous ne voyons qu'un certain nombre de cantons suisses, encore, n'y a-t-il rien d'uniforme, certains d'entre eux ne comprenant qu'une partie du passif chirographaire. D'autres prescrivent d'une façon plus générale, non seulement la déduction du passif, mais même celle des charges qui grèvent la succession; toutefois, lorsqu'il s'agit de déterminer quels frais peuvent être compris dans ces charges, nous trouvons une disposition législative différente pour chaque pays. Tantôt on admet au passif les frais funéraires, tantôt les frais de dernière maladie, tantôt les frais de liquidation, de partage et même de mutation.

Reste la ressource d'une classification établie d'après les mesures adoptées pour empêcher la fraude dans les déclarations passives. En théorie, nous trouvons encore deux systèmes, nettement séparés : le système préven-

(1) Plusieurs points de cette étude de législation comparée ont été établis au vu de documents inédits recueillis par M. Fravaton, Inspecteur de l'Enregistrement, qui a eu l'extrême obligeance de nous les communiquer. Nous saisissons l'occasion de lui exprimer à nouveau notre profonde gratitude.

tit, consistant à entourer les déclarations de toutes les garanties nécessaires pour en assurer la sincérité, (forme solennelle des inventaires, serment imposé au contribuable, etc.), le système répressif qui, laissant à l'héritier toute latitude pour fournir l'état de ses biens, frappera les dissimulations d'une peine extrêmement sévère, de manière à empêcher la fraude par la crainte de l'amende.

Cette division n'est pas mieux observée dans la pratique; les deux systèmes sont, en général, appliqués concurremment avec des modifications de détail. De plus, il est un point intéressant à signaler, c'est que, contrairement à ce qui devrait être en théorie, les Etats qui ont adopté le système préventif le plus rigoureux, l'ont accompagné des mesures répressives les plus sévères; tout au contraire, lorsque le législateur s'en est remis à la bonne foi de l'héritier du soin d'établir une exacte déclaration, il se contente en cas de fraude d'infliger une amende assez minime. Ces différences tiennent aux mœurs, à la race et aux souvenirs historiques; c'est principalement dans les pays de langue allemande, où toute infraction, toute dissimulation revêtent aux yeux du législateur le caractère d'une atteinte aux principes de l'autorité, que la répression s'élève sévère et impitoyable.

Dans l'impossibilité d'établir une classification profitable, et, sans rechercher entre les divers Etats des analogies plus ou moins lointaines, nous étudierons les législations étrangères en faisant ressortir pour chacune d'elles l'étendue et la nature des déductions, les mesures prises par le législateur pour assurer la sincérité des déclarations passives, enfin le caractère des dispositions pénales. Nous consacrerons quelques lignes à la Principauté de Monaco, qui seule ou presque seule fait exception; les divers cantons de la Suisse seront réunis sous un seul groupe.

**Bulletin de statistique et de Législation
comparée (1)**

Années	Mois	Pays
1879.	Sept.,	pag. 204. Belgique.
1880.	Avril,	id. 256. Angleterre.
	Juillet,	id. 81. Grand Duché de Luxembourg.
1883.	Octobre,	id. 471. États-Unis.
1885.	Mai,	id. 608. Italie.
	Août,	id. 244. Russie.
	Décem.,	id. 713. Angleterre.
1886.	Octobre,	id. 412. Belgique.
1887.	Mai,	id. 531. Belgique.
	Août,	id. 186. Principauté de Monaco.
	Octobre,	id. 460. Chine.
1888.	Avril,	id. 447. Angleterre.
	Août,	id. 187. Espagne, Pays-Bas, Italie.
1889.	Avril,	id. 428. Angleterre.
	Mai,	id. 558. id.
	Juillet,	id. 78. Alsace-Lorraine.

(1) Articles consacrés à l'étude de l'impôt sur les successions.

PRINCIPAUTÉ DE MONACO

La Principauté de Monaco est, avec le canton de Zurich, le seul Etat qui n'admette pas la déduction du passif pour le calcul du droit de succession. Toutefois, il faut bien le dire, cette rigueur se trouve compensée par la modicité du tarif, et le contribuable est plus facilement disposé à supporter une injustice, lorsqu'il ne lui en coûte pas trop cher. L'autorité monégasque, du reste, n'a pas grand mérite en imposant modérément les mutations par décès. Les bénéfices considérables que lui assure l'exploitation de sa maison de jeu pourraient amplement suffire à couvrir ses charges budgétaires, et l'on s'étonne de trouver tout un système d'impôts dans un pays où les finances sont si largement alimentées par le bon vouloir des étrangers.

La loi sur l'Enregistrement a été promulguée le 29 avril 1828 par le prince Honoré V. Elle se rapproche par de nombreux points de notre législation de Frimaire en matière de mutations à titre gratuit. Elle interdit la déduction du passif; toutefois en retour elle dispense de tout droit les successions en ligne directe même immobilières quelle qu'en soit l'importance, pourvu qu'elles n'aient pas été réglées par un testament ou tout autre acte de libéralité à cause de mort.

Nous étudierons la législation du canton de Zurich en même temps que celle des divers cantons suisses.

BELGIQUE

La perception des droits de succession et de mutation par décès se trouve réglée en Belgique par les lois des 27 décembre 1817 et 17 décembre 1851. Leurs dispositions sur la forme des déclarations, la transmission et l'évaluation des biens, et spécialement sur le paiement des droits et la possibilité de leur surséance lorsqu'ils sont perçus sur la nue-propriété, mériteraient de faire l'objet d'un examen critique approfondi. Elles consacrent des réformes que la plupart des pays limitrophes de la France ont opérées avec un succès incontestable et qui sont réclamées chez nous depuis longtemps avec une telle force, que l'on peut avec certitude affirmer qu'elles sont commandées par l'opinion publique. Leur étude ne peut rentrer dans le cadre de ce travail, et nous devons nous borner aux textes de loi relatifs à la déduction du passif, tout en regrettant de ne pouvoir nous étendre sur les autres points; n'est-ce pas, en effet, en divulguant ces réformes équitables, en faisant toucher du doigt les multiples avantages qu'elles présentent, que l'on arrive à les imposer par leur évidence même, reléguant dans l'ombre les motifs qui ont pu paraître suffisants pour en ajourner jusqu'ici l'accomplissement.

Nous nous proposons d'étudier, dans une première section, quelles sont les justifications exigées pour que les dettes composant le passif d'une succession soient

admises à déduction; nous passerons ensuite en revue, dans la section deuxième, les différentes catégories de dettes susceptibles d'être déduites;

Textes de loi relatifs au passif

(A.) Art. 12 de la loi du 27 décembre 1817.

« Les dettes composant le passif de la succession d'un » habitant du Royaume, *se borneront* pour la liquida- » tion du droit de succession: »

« (a) Aux dettes à la charge du défunt, constatées » par les actes qui en existent ou autres preuves légales, » et aux intérêts dus au jour du décès. »

« (b) Aux dettes relatives à la profession du défunt » telles qu'elles existent au jour du décès. »

« (c) Aux dettes relatives à la dépense domestique au » jour du décès. »

« (d) Aux charges publiques provinciales ou com- » munes, aux impositions pour l'entretien des pol- » dars, des moulins à pomper l'eau, et aux autres con- » tributions de cette nature au jour du décès. »

« (e) Aux frais funéraires. »

(B.) Ces dispositions ont été renforcées par les suivantes contenues dans la loi du 17 décembre 1851.

« Art. 11. Ne seront pas admis au passif: »

« 1° Les dettes hypothécaires dont l'inscription était » périmée depuis un an ou radiée au jour de l'ouverture » de la succession. »

« 2° Toute dette acquittée, si la quittance ne porte une » date postérieure au décès. »

« 3° Les intérêts dus des dettes hypothécaires au-delà » de trois années; ceux des dettes non hypothécaires; » les loyers et fermages au-delà de deux années; et les » dettes concernant la dépense domestique, au-delà de » l'année échue et de l'année courante. »

« 4° Les termes échus depuis plus d'un an avant le » décès des dettes remboursables par annuités. »

« 5° Les dettes reconnues par le défunt, au profit de » ses héritiers, donataires ou légataires, si elles ne sont » constatées par actes enregistrés trois mois au moins » avant son décès. »

» Le droit perçu par suite du rejet de toutes dettes » non justifiées par la production des titres ou autres » preuves voulues par la loi, sera restitué si l'existence » de ces dettes est établie dans les deux années du » paiement de l'impôt. »

« Art. 12. Toute dette uniquement reconnue par testa- » ment sera considérée comme legs pour la liquidation » du droit de succession. »

« Art. 13. La valeur des rentes perpétuelles hypothé- » quées qui appartiennent à l'actif de la succession est » déterminée par un capital formé de 20 fois la rente » annuelle. »

« Les mêmes rentes, faisant partie du passif de la » succession, seront admises pour la liquidation du » droit, à raison d'un capital formé de 20 fois la rente » annuelle. »

SECTION I

DES DETTES DONT LA DÉDUCTION EST AUTORISÉE ET DE LEUR JUSTIFICATION

L'art. 12 de la loi de 1817 distingue, au point de vue de leur justification, les dettes susceptibles d'être déduites en deux catégories : celles qui doivent être prouvées contre le défunt et celles qu'il suffit de prouver contre la succession.

Les dettes de la première catégorie doivent être constatées par *les actes qui en existent ou autres preuves légales*.

Cette rédaction définitive ne fut adoptée qu'après une longue discussion entre les différentes sections chargées de la préparation de la loi ; le désir général était que le texte énonçât d'une façon très précise les actes qui pourraient servir de preuves ; mais quelques membres voulaient que l'on n'admit comme tels que les actes authentiques ; une autre section était au contraire d'avis, qu'indépendamment des actes, il fallait se contenter, pour la déduction des dettes, de « toute autre preuve suffisante. »

Afin d'éviter les difficultés, et de fermer la porte aux nombreux abus, on a ajouté, lors de la rédaction de la loi : « ou autres preuves légales », voulant indiquer par là que, si la représentation des actes ne peut avoir lieu, une autre preuve doit être administrée, et la nature de cette autre preuve est déterminée par le droit civil. Par exemple : la preuve par témoins ne sera pas admise pour toute chose excédant la valeur ou la somme de 150 fr. (Conf. Cour sup. Bruxelles: 19 mars 1824) (1).

Les dettes de la deuxième catégorie de l'art. 12 ne comportent pas, comme celles de la première, une preuve rigoureuse de leur existence. Le préposé les admettra si elles sont en rapport avec la condition du défunt, ses relations sociales, la durée de sa maladie, les usages locaux, et si les documents produits pour leur justification donnent des apaisements sur leur réalité. Mais les dettes de cette nature laissent le champ libre à la fraude ; leur justification n'étant pas rigoureusement exigée par la loi, la fausseté des déclarations est plus à craindre ; aussi doit-on les limiter sévèrement si mieux l'on n'aime les exclure.

(1) *Pasicrisie Belge*. Cours d'appel. p. 73, colonne 1.

Sous peine de laisser l'Administration complètement désarmée vis-à-vis de la fraude, on a dû reconnaître au préposé la faculté de rejeter provisoirement, en établissant la liquidation, les dettes qui ne lui paraissent pas admissibles, sauf à la partie à critiquer ce rejet et à demander la restitution de la taxe indûment perçue.

Ce droit qui n'a rien d'exorbitant est analogue à celui donné au préposé de rejeter après la liquidation, en procédant par voie de contrainte, les dettes qui ne lui paraissent pas de nature à être admises. C'est là une arme redoutable, mais qu'il faut de toute nécessité laisser entre les mains des agents de l'Administration ; elle trouve d'ailleurs son contre-poids, dans la possibilité pour les parties de former leurs réclamations, soit par la voie administrative, soit par la voie judiciaire, pour faire rétablir les sommes indûment rejetées.

Remarquons avant de terminer cette section que l'obligation de produire les actes constatant l'existence des dettes de la première catégorie, ne peut s'appliquer en aucun cas à ceux qui ont reçu en Belgique la formalité de l'enregistrement, s'il en est fait mention dans la déclaration ; l'énonciation de cette formalité met l'Administration à même de s'assurer en tout temps de leur existence et de leur portée.

SECTION II

DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE DETTES

§ 1^{er} *Des dettes à la charge du défunt, constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales*

Lorsque le législateur en 1817, mû par ce principe de justice et d'équité : « *bona non sunt, nisi deducto aere alieno* », statua par la loi du 27 décembre que, pour la liquidation du droit de succession, le passif serait admis en déduction, il prescrivit dans cette même loi au déclarant de se présenter dans la quinzaine devant le juge de paix, pour y affirmer, sous la foi du serment, la sincérité de sa déclaration. Mais on fit remarquer, d'une part, que cette garantie devenait illusoire si elle n'était accompagnée d'un moyen de contrôle sérieux ; d'un autre côté, qu'il était dangereux et même immoral de placer le contribuable entre sa conscience et son intérêt, aussi le serment fut-il supprimé par l'arrêté du Gouvernement provisoire du 17 octobre 1830.

Les adversaires de la déduction se plaisent à représenter sous les couleurs les plus noires les conséquences de cette suppression ; l'impôt à leurs yeux était compromis et allait bientôt disparaître totalement. Mais il convient de leur faire remarquer que la jurisprudence a su corriger dans une large mesure les inconvénients qui pouvaient résulter pour l'Administration Belge de cette suppression de garantie. Avant l'arrêté du 17 octobre, la Régie n'était pas en droit d'exiger, outre le serment, la preuve matérielle de l'existence des dettes, même de celles de la première catégorie ; il suffisait que la

déclaration énonçât un titre quelconque même sous seing privé et non enregistré pour que la Régie dût s'en contenter. (1) Depuis l'abolition du serment, le principe de la justification matérielle des dettes a été consacré par les tribunaux et les héritiers ne sont plus recevables à porter en déduction de l'actif les dettes non justifiées par la *production* des actes qui en existent ou autres preuves légales. De cette jurisprudence il résulte nettement que, pour admettre les dettes de la première catégorie de l'art. 12, il faut que les titres en soient produits; ces titres doivent en outre être constitués régulièrement, avoir force obligatoire contre ceux qui les ont consentis, et pouvoir servir de fondement à une action judiciaire.

Tel est le principe et les applications en sont nombreuses et controversées; la loi en effet ne s'étant pas expliquée sur les preuves légales qu'elle exige, il en résulte que, si les titres produits ne sont pas par eux-mêmes suffisants pour constater la réalité des déductions, c'est aux tribunaux qu'il appartient de déterminer les autres éléments de preuve de nature à corroborer la sincérité des titres produits.

Nous nous proposons de passer en revue quelques-unes des espèces soumises à la jurisprudence Belge; celles qui nous ont paru les plus intéressantes et qui sont de nature à se présenter le plus fréquemment dans la pratique.

Promesses sous seing privé. — La simple mention par l'héritier de la date du titre chirographaire, du montant de la dette et du nom du créancier, ne satisferait point au vœu de l'art. 12, (lettre A). En vain l'héritier soutiendrait-il qu'il ne lui est pas possible d'exhiber à l'Administration des actes unilatéraux qui se trouvent

(1) Cour sup. de Bruxelles, 19 mars 1824. *Pasicrisie Belge*, 71, 1.

entre les mains des créanciers respectifs, et qu'ainsi il peut invoquer la maxime : « A l'impossible nul n'est tenu ». Tout d'abord il lui est facile de recourir, à défaut du titre même des obligations chirographaires, à d'autres pièces justificatives, telles que les quittances d'intérêts qui doivent nécessairement se trouver entre ses mains; et, fut-il même établi qu'il est réellement dans l'impossibilité absolue de justifier de l'existence des obligations de son auteur, il n'en résulterait nullement la nécessité de les admettre au passif de la succession. C'est dans ce sens qu'a été rendu un jugement du Tribunal d'Anvers du 25 février 1846, un autre jugement du Tribunal de Neufchateau du 23 mars 1876 a statué dans les mêmes termes.

Ce principe a été reconnu applicable par le Tribunal de Bruxelles, à des billets ou reconnaissances souscrits par le mari seul, bien que remontant par leur date à l'existence de la communauté, mais n'ayant pas acquis date certaine au moment du décès de la femme (9 août 1847).

« La production des billets souscrits par le mari seul — y est-il dit — indépendamment de tous autres éléments de preuve, n'est pas de nature à justifier la dette passive de la communauté vis-à-vis de l'Enregistrement; si l'obligation consentie par un mari sans le concours de sa femme n'a pas date certaine, au moment de l'ouverture de la succession, la simple production est insuffisante pour faire admettre parmi les dettes de la femme les obligations ainsi souscrites. »

Soulte de partage. — Une décision du Ministre des Finances, du 10 septembre 1866, porte que la dette contractée pour soulte dans un partage de biens héréditaires, et relative à des immeubles propres appartenant encore à l'époux débiteur au moment de son mariage, ne tombe pas à charge de la communauté;

elle doit donc être admise pour la totalité au passif de la succession de cet époux.

Dettes antérieures au mariage, et dettes mobilières de successions échues avant le mariage. — L'emprunt contracté avant le mariage par un époux, même sous le régime de la communauté légale, ne peut être porté que pour moitié au passif de la succession, encore que des immeubles propres au même époux aient été hypothéqués pour assurer le remboursement du capital emprunté. (Jugement du Tribunal d'Anvers du 22 février 1851). — Pour la dette mobilière grevant une succession échue à un époux avant son mariage, l'Administration décide le 10 septembre 1856, qu'à moins d'être relative aux immeubles propres dudit époux, elle ne doit, comme toute autre dette à la charge de l'époux au moment du mariage, être admise que pour la part de celui-ci au passif de la succession. Mais, si l'actif de la communauté conjugale ne suffit pas pour couvrir les reprises de la femme, sa succession ne supporte aucune partie des dettes communes, il n'en doit donc être rien admis au passif de la déclaration. (Décisions des 14 avril 1857 et 23 janvier 1865.)

Créances litigieuses. — Un jugement du Tribunal de Liège du 4 juillet 1857, fixe les principes sur l'admission au passif d'une créance purement éventuelle et incertaine dans ses effets, subordonnée à l'apurement d'un compte litigieux. Une telle créance ne peut former une dette hypothécaire réelle dans le sens de la loi du 17 décembre 1851, mais, en examinant au fond les termes formels des art. 2 et 11 de la loi précitée, on trouve ce principe général et absolu, que les valeurs actives immobilières d'une succession, ne peuvent réellement se maintenir qu'après déduction des dettes hypothécaires, valablement inscrites et non radiées. Si donc la légitimité d'une créance litigieuse a été reconnue en

principe et sans liquidation ultérieure par des décisions judiciaires qui, en attendant que le chiffre ait pu en être réglé, ont autorisé le créancier à prendre inscription sur les biens du débiteur à concurrence d'une somme à laquelle le juge a évalué provisoirement ladite créance, on doit admettre cette somme au passif de la succession du débiteur, et liquider l'impôt en conséquence, sauf à régulariser la perception après que le montant de la créance aura été définitivement arrêté.

Dettes reconnues par le défunt au profit d'un de ses héritiers, donataires ou légataires.— Nous touchons sous cette rubrique à l'un des points les plus intéressants de la matière ; il se recommande à l'attention du législateur, car les dissimulations y sont faciles, et, à défaut d'une réglementation sévère et précise, les héritiers y trouveraient trop aisément le moyen de tromper le Trésor.

La loi de 1817 avait omis de statuer dans ses dispositions sur les déclarations de dettes faites par testament ; aussi la fraude se donnait-elle libre carrière par suite de l'impossibilité où se trouvaient les préposés de vérifier, si des actes, valables dans la forme, n'avaient pas été souscrits par le défunt dans le but de fournir à ses héritiers un moyen de s'exonérer de l'impôt ; et nous voyons dans le rapport adressé au Ministre des Finances en 1851, l'Administration Belge souligner, en les déplorant, les conséquences fâcheuses de cette omission.

Dans le but de prévenir les fraudes qui se commettaient journellement sous l'ancien régime, le législateur dans l'art. 11 de la loi du 17 décembre 1851 vint décider que les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires seraient rejetées du passif, si elles n'étaient constatées par acte enregistré trois mois au moins avant le décès.

Le remède n'était pas absolu aux yeux de tous ; certains trouvaient dans cette disposition une digue trop faible à la mauvaise foi, ils craignaient que le défunt, au lieu de choisir pour prétendus créanciers tous ou quelques-uns de ses héritiers présomptifs, ne préférât en général un tiers dont il fut sûr ; crainte chimérique à notre avis, les habiles fraudeurs du Trésor, ayant toujours à redouter de voir leur complaisant homme de paille, céder un jour à la tentation de se prévaloir contre les héritiers de la créance stipulée à son profit.

La disposition de l'art. 11 est expresse, générale et absolue (1), elle ne distingue pas entre les légataires universels ou à titre universel et les légataires particuliers ; la présentation d'un acte enregistré trois mois au moins avant le décès reste dorénavant le seul moyen d'établir l'existence d'une dette reconnue par le défunt au profit de ses donataires ou légataires. Entre eux, du reste, rien ne saurait autoriser une distinction, le texte formel de la loi, aussi bien que les motifs qui ont guidé le législateur, s'unissent pour la repousser. Il pourra sans doute arriver que la bonne foi se trouve contrariée par une disposition aussi absolue, mais cet inconvénient n'a pas échappé à l'attention des rédacteurs de la loi, et la nécessité de réprimer la fraude a paru devoir l'emporter sur des considérations d'une autre nature. D'ailleurs si la fraude n'est pas en général aussi facile à concerter avec un légataire particulier qu'avec un légataire universel, elle est cependant possible dans tous les cas, et cette possibilité suffit pour faire déclarer la loi applicable à toutes les espèces de légataires. Quant à la nécessité de l'enregistrement de l'acte constatant la

(1) Circ. du 31 décembre 1851, N^o 442.

dette trois mois au moins avant le décès, elle est stricte et absolue. La dette reconnue par le défunt par acte non enregistré dans ce délai, ne pourra être admise au passif, lors même que les héritiers offriraient de prouver sa réalité par d'autres éléments de preuve n'ayant pas une force probante analogue à celle que l'art. 11, N° 5 de la loi du 17 décembre 1851 a en vue. (Ainsi jugé par le Tribunal d'Anvers le 15 janvier 1855). Enfin une décision du Ministre des Finances du 16 février 1856 refuse d'admettre en déduction la moitié incombant à la défunte dans une dette qu'elle a reconnue au profit de ses héritiers conjointement avec son mari par acte non enregistré.

§ 2. — *Dettes relatives à la profession du défunt*

Avec les dettes de cette catégorie et de la suivante nous arrivons au régime de l'arbitraire et du bon plaisir; le préposé pourra admettre les dettes de cette nature, ou les rejeter selon le plus ou moins d'importance de la succession, ou de sincérité de la déclaration; selon qu'elles paraîtront, ou non, en rapport avec la condition du défunt. L'écueil est facile à voir, les injustices seront nombreuses, la décision du préposé ne reposant que sur de simples présomptions, aussi semble-t-il que la solution la meilleure consisterait à refuser purement et simplement l'admission de pareilles dettes.

D'après la loi de 1851, les dettes relatives à la profession du défunt ne comportent pas une preuve rigoureuse de leur existence, et, dans l'usage, elles sont admises soit sur la simple énonciation qui en est faite, soit sur la production de comptes ou états détaillés; mais il doit être fait exception pour celles de quelque importance, quoique relatives à la profession du défunt, l'Administration Belge prétend les faire rentrer dans la catégorie des dettes qui doivent être justifiées par les actes qui en existent

ou autres preuves légales; cette prétention n'a pas été adoptée sans conteste. Pour les commerçants, leurs livres régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve, cette preuve est facultative pour les tribunaux qui pourront la refuser.

§ 3 — *Dettes relatives à la dépense domestique.*

Le principe de l'admission est le même pour les dettes de cette catégorie que pour celles de la seconde; la Régie peut les admettre sans autre justification que leur énonciation avec les détails nécessaires pour ne laisser aucun doute sur leur nature, et lui assurer la possibilité de constater qu'elles existent réellement et qu'elles ne sont pas exagérées (1); mais l'absence de limites précises a donné naissance à de nombreuses contestations, et les décisions judiciaires sont fréquentes en cette matière.

C'est surtout, en ce qui concerne les sommes déclarées dues à des médecins ou chirurgiens pour soins donnés au défunt, que surgit le désaccord, et nous voyons la Régie demander aux tribunaux d'arbitrer « *ex æquo et bono* », d'après la nature des faits et circonstances qui ont donné lieu aux visites, les honoraires qui peuvent être dus de ce chef. Un jugement du tribunal de Liège du 6 juin 1842 reconnaît que l'Administration est fondée à soutenir contre l'héritier ce que celui-ci aurait pu lui-même soutenir directement contre les hommes de l'art du chef de leurs prétentions exagérées, et qu'il convient de réduire à son égard les honoraires au chiffre qui, selon elle, paraît suffisant pour rétribuer convenablement et justement ceux qui ont traité le défunt. On voit comme cela est vexatoire et peu précis.

(1) Décision du 5 avril 1839, J. E. 1857.

§ 4. — *Dettes relatives aux charges publiques*

Nous trouvons sous ce paragraphe un ensemble de dettes que le législateur Belge a pu admettre sans danger à la déduction. Il est facile d'en vérifier le *quantum* et le préposé est à même de s'assurer en tout temps de la sincérité des sommes portées au passif de ce chef, en se faisant délivrer les duplicata du rôle ; en principe du reste, les dettes de cette catégorie ne doivent pas être constatées ; cependant il est d'usage que les parties produisent à l'appui de leurs déclarations les avertissements ou extraits des rôles de contributions.

Il importe de signaler une différence entre les dettes relatives aux charges publiques imposées à raison du fonds et celles imposées à raison de l'habitation. Les premières, comme la contribution foncière, sont admissibles au passif, seulement au prorata du *temps couru au jour du décès*, parce qu'étant une charge de la propriété, elles la suivent en quelques mains qu'elle passe. Les autres, comme la contribution personnelle, qui sont attachées à la jouissance ou à l'habitation, sont admissibles *pour toute l'année*, parce qu'elles sont, au contraire, une charge personnelle du défunt, et qu'il les doit en entier, quelle que soit la durée de sa jouissance ou de son habitation.

§ 5. — *Des frais funéraires.*

Rien n'est moins certain que la doctrine de l'Administration Belge sur le caractère des dépenses qui doivent être réputées frais funéraires, et, faute d'éléments précis dans les lois fiscales, nous voyons les juges obligés de remonter jusqu'au Digeste pour rechercher dans les lois

37 et 12 : « *de religiosis et sumptibus funerum* » quel est le sens et la portée qu'il convient d'attribuer aux termes « frais funéraires ». Attendu, — dit un arrêt de la Cour supérieure de Bruxelles du 18 avril 1829 — « que » d'après les lois romaines on entend par frais funéraires toutes les dépenses nécessaires après la mort, soit pour le corps du défunt, soit pour les services et honneurs funèbres ; que le législateur n'ayant pas précisé l'étendue de ces mots, il appartient au juge de puiser dans le droit romain et les usages du pays le véritable sens et l'interprétation légale de ces expressions » (1). On nous accordera facilement que les règles suivies sous Justinien pour honorer la mémoire des morts ont pu se modifier avec le temps et avec les mœurs, qu'il est au moins téméraire de statuer en cette fin de siècle, par analogie de ce qui se passait sous le règne des Empereurs Byzantins, et que l'on peut sans crainte reprocher au législateur un manque de précision regrettable.

A côté des frais funéraires proprement dits, nous trouvons des dispositions testamentaires relatives, soit à la célébration de messes commémoratives, soit à la distribution de sommes ou objets utiles aux pauvres. Sur la question de savoir si l'on peut considérer ces dispositions comme des legs, voici quelle est la doctrine de l'Administration. Lorsque la charge de faire célébrer les messes n'incombe aux héritiers qu'à titre d'obligation morale, à l'exécution de laquelle nul ne peut les contraindre, il y a lieu d'écarter des frais à déduire le prix de toutes les messes qui ne seront célébrées qu'après les obsèques, et dont le grand nombre écarte la prétention de les comprendre parmi les funérailles.

(1) *Pasicrisie Belge*. Jurisprudence des Pays-Bas, Cours d'appel. Année, 1829, pag. 146, col. 2.

— Pour les sommes à distribuer à titre d'aumônes, elles constitueront, sous certaines conditions, des dettes admissibles au passif de la succession : « Une disposition testamentaire — porte une décision de la Régie du 26 mars 1855, J. 321 — « ne peut être qualifiée legs si le testateur n'a *désigné* celui ou ceux qui doivent jouir de sa libéralité, et qui ont le droit d'en réclamer l'exécution. » Lorsque, loin de disposer de sommes en faveur d'une fabrique d'église, ou d'un bureau de bienfaisance, qui sont des personnes civiles, le défunt n'a fait qu'imposer à ses héritiers, sans que nul n'ait le droit de les contraindre à la remplir, une obligation de conscience en indiquant la commune où elle doit être exécutée, et les personnes incertaines qui peuvent être appelées à en profiter, ces sommes ne peuvent être considérées comme faisant l'objet de legs. En conséquence, elles doivent être déduites de l'actif, puisqu'elles n'ont pas le caractère de rétributions périodiques et qu'elles diminuent l'avoir héréditaire.

Tels sont, succinctement résumés, les principaux traits de la législation Belge sur l'intéressante question de l'admission des dettes au passif; les imperfections sont nombreuses, nous en avons relevé quelques-unes; sur certains points, l'imprévoyance du législateur a laissé la porte trop facilement ouverte à la fraude; mais l'ensemble des avantages l'emporte à nos yeux sur les inconvénients, inhérents d'ailleurs à toute œuvre humaine perfectible, et, loin de nous laisser décourager par les objections pessimistes, imitons en cherchant à faire mieux l'exemple que nos voisins nous ont donné.

ITALIE (1)

La législation Italienne est celle qui se rapproche le plus de la nôtre dans la matière de l'enregistrement. La loi de Frimaire lui a servi de modèle, mais, sur plusieurs points, des changements considérables ont été apportés. En ce qui nous occupe, il est notamment de règle en Italie que le droit de mutation par décès atteint seulement cette portion de l'hérédité, qui représente réellement la richesse transmise par le défunt.

Déduction du passif. — Le principe de la déduction des dettes apparaît pour la première fois dans la loi fondamentale de l'Enregistrement du 21 avril 1862, dont l'art. 17 n° 10 autorisait l'admission au passif des dettes résultant d'écrits privés ayant acquis date certaine par suite de l'ouverture de la succession. Cette tolérance fut désastreuse pour le Trésor : les dettes fictives abondèrent, les legs de sommes en argent s'effectuèrent au moyen de reconnaissances de dettes auxquelles l'ouverture de la succession conférait date certaine, en sorte que, non seulement les legs échappaient à la taxe, mais ils venaient encore diminuer la masse imposable. Aussi la loi du 16 juillet 1866, tout en gardant le principe, voulut, en s'entourant de sérieuses garanties, prévenir le retour de semblables abus.

Le texte unique de la loi du 13 septembre 1874, n° 2076, série 2, maintint les dispositions de la loi de 1866, et

(1) Bulletin de statistique et législation, mai 1885, p. 608.

même en ajouta quelques autres qui doivent être considérées, non comme interprétatives des premières, mais comme constituant des innovations qu'on ne peut invoquer pour un cas advenu sous l'empire de la loi de 1866 (Cass. Rom., 25 septembre 1878). Les articles 53 à 57 sont le siège de la matière ; nous chercherons à en dégager des règles précises (1).

Trois conditions sont nécessaires pour qu'une dette puisse venir en déduction : il faut qu'elle soit certaine, liquide, et qu'elle résulte de certains actes authentiques ou dûment formalisés.

1° *La dette doit être certaine.* — Une dette est certaine lorsque son existence ne fait l'objet d'aucun doute, ou n'est pas subordonnée à une condition. Par exemple la dette qui résulterait d'un cautionnement ne pourrait être considérée comme certaine, parce qu'elle est soumise à cette condition que le débiteur principal n'exécutera pas l'obligation qu'il avait contractée.

2° *La dette doit être liquide.* — Une dette est liquide lorsqu'il est constant qu'il y a obligation, et qu'on sait combien il est dû : *cum certum est an et quantum debetur.*

Si l'on ne peut établir la quotité de la dette que par des recherches postérieures à l'ouverture de la succession, il n'y a plus liquidité. (Cassation, Naples, 9 avril 1871). Si la certitude ou la liquidité sont subordonnées à l'issue d'une instance judiciaire, la liquidation du droit ne pouvant être suspendue, la dette ne sera pas admise en diminution (2), sauf à la partie à demander plus tard la restitution s'il y a lieu.

(1) Le texte de ces articles se trouve reproduit dans le Bulletin de statistique, août 1888, p. 181.

(2) Appel, Milan, 17 mars 1874.

3^o *La dette doit, en outre, résulter :*

A. Soit d'un acte public, ou d'un jugement, ou d'une sentence, ayant une date antérieure à l'ouverture de la succession.

On appelle acte public, un acte reçu d'après les formes légales par un notaire ou tout autre officier public à ce autorisé (art. 1315, Code Civil Italien). Pourvu que dans un acte public le montant de la dette et le nom du créancier soit explicitement indiqués, la déduction doit être admise (1).

Le mot sentence est pris dans un sens général ; il s'applique aux sentences émanant de l'autorité judiciaire comme aux sentences arbitrales rendues exécutoires, et aux sentences des tribunaux consulaires.

Pour que la déduction puisse avoir lieu, il faut de toute nécessité que le jugement ou l'acte authentique aient une *date antérieure* à l'ouverture de la succession. Ainsi la Cour de Cassation de Rome a décidé par deux arrêts des 13 juin 1878 et 29 avril 1879 qu'on ne doit pas admettre au passif une dette qui, contestée à la mort du débiteur, aurait été reconnue après le décès, soit par jugement, soit par l'héritier en vertu d'une transaction :

B. Soit d'un écrit sous seing privé enregistré avant l'ouverture de la succession.

Quand bien même les actes sous seing privé auraient reçu par la mort du débiteur une date certaine, s'ils n'ont pas été enregistrés avant l'ouverture de la succession, les dettes qu'ils constatent seront exclues du passif à déduire. Ce n'est donc plus, comme dans le cas précédent, la date de l'écrit qu'il faut prendre en considération, mais bien celle de l'enregistrement (Cassation, Rome, 18 mars 1879). Il s'agit ici de l'enregistrement *réel* ; on sait, en effet, que la formalité de l'enre-

(1) Cassation, Rome, 10 novembre 1880.

gistrement consiste en Italie dans la relation des actes sur des registres publics à ce destinés (art. L. 2, du 13 septembre 1874), c'est là l'enregistrement ordinaire et réel. Toutefois certains actes peuvent être rédigés sur du papier timbré de dimension qui porte en outre un timbre spécial d'enregistrement d'une quotité déterminée (art. 72, L. du 11 janvier 1880), et sont par suite dispensés de la formalisation réelle. Ce mode spécial d'enregistrement, qui ne donne pas à l'acte une date certaine, ne doit pas être pris en considération lorsqu'il s'agit de la distraction des dettes (Cassation, Rome, 30 avril 1880). Seul l'enregistrement réel est requis comme condition effective de l'admission d'une dette.

Des considérations que nous venons d'exposer, il ressort de toute évidence :

1° Que la preuve testimoniale n'est pas admise en matière de déduction de dettes (Appel. Casale, 6 mai 1876).

2° Que le passif doit se composer de dettes antérieures à la succession. En conséquence, si elles se résolvent en une charge de l'hérédité imposée par le testateur, la déduction n'aura pas lieu. Ainsi ne seront pas déduites les sommes que l'héritier est tenu de consacrer à faire dire des messes ou à construire un tombeau. De même on ne déduira pas les droits de mutation par décès qui sont une dette personnelle de l'héritier, ni les frais d'inventaire ni les frais de vente du mobilier de l'hérédité. (Appel, Naples, 30 mars 1874) Mais les frais de dernière maladie pendant six mois et les frais funéraires viendront en déduction.

Quant aux dettes relatives au commerce exercé dans le royaume, on n'admet que celles qui sont justifiées par les livres de commerce régulièrement tenus, ce qui s'applique même aux dettes résultant de lettres de change et de billets à ordre ; mais pour ces sortes de

dettes, les livres du créancier peuvent servir de preuve aussi bien que ceux du débiteur.

Pénalités. — En cas de fausse déclaration, la peine est du quintuple du droit que l'on a essayé de frauder, et tous ceux qui ont signé la déclaration en sont tenus solidairement, le tout sans préjudice de l'application des lois pénales, s'il y a lieu (art. 56).

ALSACE-LORRAINE (1)

Il est intéressant pour nous à plusieurs points de vue de connaître suivant quels principes les taxes successorales sont perçues dans les pays annexés. La loi du 22 Frimaire an VII était restée en vigueur depuis l'annexion, aucune modification n'avait été introduite dans le système de la législation fiscale française, sauf la suppression des décimes de guerre (L. du 2 mai 1873). Une loi récente du 12 juin 1889, rompant avec le passé, a remanié complètement toute la matière de l'impôt des successions ; nous nous proposons de passer en revue les dispositions les plus saillantes du système successoral actuellement suivi en Alsace-Lorraine, qui se rattachent ou qui ont particulièrement trait à la déduction du passif.

Quelles dettes sont admises à déduction ? —

L'article 3 pose en principe que l'impôt sur les successions est dû sur la valeur dont s'augmente la fortune du successible; cette règle générale consacre le principe de la perception sur l'actif net recueilli, le § 3 vient le confirmer en ces termes : « On déduit de la masse imposable toutes les dettes et charges grevant la succession, » et l'art. 4 ajoute : « Lorsque les biens dépendant de la succession sont affectés à l'acquittement de rentes, pensions et prestations, la valeur de ces rentes et prestations est déduite, pour la liquidation de l'impôt, de la valeur des biens affectés, si toutefois la nature de ces charges est établie d'une manière précise par

(1) Bulletin de statistique, juillet 1889,

des indications émanant du défunt, et si elles sont susceptibles d'une évaluation en argent.

Toutefois le législateur, en édictant certaines exemptions au profit des biens étrangers ou appartenant à des étrangers, réduit dans la même proportion le bénéfice de la déduction des dettes. Les art. 5, 6, 7 de la loi du 12 juin 1889 dispensent du paiement de l'impôt: 1° Les immeubles ou droits immobiliers situés hors de l'Alsace-Lorraine; 2° les meubles incorporels appartenant à des étrangers non domiciliés en Alsace-Lorraine à l'époque de leur décès; 3° les meubles corporels situés hors d'Alsace-Lorraine au moment du décès et appartenant à une personne y domiciliée, si les héritiers justifient avoir payé les droits de mutation, conformément aux lois du pays où ces meubles étaient situés; 4° les meubles corporels situés en Alsace - Lorraine, mais appartenant à une personne non domiciliée au moment du décès, si la même dispense réciproque d'impôt existe dans le pays de l'étranger décédé.

Comme mesure corrélative à ces exemptions, l'art. 8 règle ainsi la déduction du passif, dans les cas ci-dessus énumérés: « Les dettes et charges qui grèvent une partie » de la succession exempte d'impôt ou frappée d'un » impôt réduit, en exécution des articles 5 à 7 ci-dessus, » ne sont déduites que proportionnellement. Les dettes » et charges qui grèvent spécialement certains biens, » imposables ou non imposables de la succession, sont » déduites d'abord de ces biens, et, en cas d'insuffisance » seulement, du surplus de la masse successorale. »

Pour la base de la perception, le système d'évaluation des biens immeubles au moyen du revenu capitalisé, a été conservé tel que l'avait déterminé la loi de Frimaire, sous la seule condition qu'il n'existe aucune dette, ou que la valeur vénale de ces immeubles soit suffisante pour couvrir les dettes hypothécaires. Toutefois pour les

terrains à bâtir, dont le revenu n'est pas en rapport avec la valeur, l'impôt est assis sur l'évaluation en capital (art. 9).

Les rentes viagères et l'usufruit ne sont plus, comme dans le système de l'an VII, uniformément déterminés, leur évaluation s'obtient en multipliant la prestation annuelle par un coefficient variable suivant l'âge du bénéficiaire (art. 11).

Sous l'empire de la loi de Frimaire, l'existence d'une modalité affectant la transmission des biens modifiait la perception suivant qu'il s'agissait d'une condition suspensive ou résolutoire. Dans le premier cas la loi permet de différer l'exigibilité de l'impôt jusqu'à l'arrivée de la condition; dans le deuxième cas toute transmission est assujétie à l'impôt et cet impôt n'est jamais restituable. La loi nouvelle (art. 16) apporte deux changements notables à ces dispositions. Lorsque la transmission est subordonnée à une condition suspensive, elle admet bien l'ajournement de la perception, mais elle permet à l'Administration d'exiger une garantie. Dans l'hypothèse d'une condition résolutoire, les biens sont assujétis à l'impôt, comme s'il s'opérait une transmission pure et simple, mais à l'événement du terme ou de la condition, il y aura lieu à la restitution de la portion de droit correspondante à ce qui excède la valeur réelle recueillie par l'héritier.

Des principes analogues gouvernent l'admission du passif à la déduction.

Au cas où les dettes et charges sont affectées d'une condition suspensive, ou lorsqu'elles ne doivent grever la succession qu'à une époque ultérieure indéterminée, il n'en est pas tenu compte pour l'établissement de la masse imposable.

Si les charges ont une durée indéterminée, ou si elles sont soumises à une condition résolutoire, on les con-

sidère comme des charges pures et simples ; mais à l'événement du terme ou de la condition, il y a lieu à la répétition d'un supplément de droit égal à la somme qui aurait été perçue si, au moment de la liquidation de l'impôt, on avait connu l'époque où les charges ont pris fin réellement.

Contrôle des déductions.—La loi dans les articles 27, 28 et 29, organise tout un système nouveau de contrôle des déclarations de succession ; du moment où elle admettait la déduction du passif elle devait, sous peine de laisser toute liberté à la fraude, établir de nouvelles mesures propres à sauvegarder les droits du Trésor. Les principales innovations introduites sont : l'obligation de communiquer les documents intéressant la succession, le débat oral entre l'Administration et les parties, enfin le serment.

(a) *Obligation de communication.* — Lorsque la déclaration, dit l'art. 28, « paraît contenir des irrégularités ou des insuffisances, l'Administration peut exiger » de chacun des successibles tous les renseignements » relatifs à la consistance de la succession, et pouvant » servir à fixer l'importance de l'impôt. »

Les préposés peuvent en outre, s'ils le jugent nécessaire, demander que les documents renfermant les indications utiles à la perception leur soient communiqués ; mais si les parties le requièrent la communication aura lieu sans déplacement et les agents du Trésor devront, pour prendre connaissance des pièces qui les intéressent, se rendre au lieu de leur situation. L'Administration est autorisée, même après avoir admis la déduction des dettes et charges, à exiger de nouvelles justifications (art. 18).

(b) *Possibilité de déférer le serment.*— Il peut arriver que l'Administration, tout en presumant une insuffisance ou une irrégularité dans la déclaration, se trouve dans

l'impossibilité d'établir d'une façon certaine l'inexactitude des énonciations du redevable. Le Directeur des Douanes et Contributions peut, dans ce cas, exiger des successibles une affirmation sous serment que la déclaration et l'état estimatif sont réguliers à leur connaissance, et : « qu'il n'est pas non plus à leur connaissance que des dettes et charges qui n'existaient » plus à l'ouverture de la succession aient été admises » en déduction. » Cette affirmation sous serment est faite devant le juge de paix ; il en est dressé procès-verbal ; et si les redevables se refusent à prêter serment, le juge de paix peut les y contraindre sous peine d'une amende au maximum de 3.000 marks.

(c) *Débat oral.* — Enfin la loi organise une sorte de préliminaire de conciliation, avant d'en arriver à l'évaluation d'office permise à l'Administration en cas de désaccord. Elle autorise le juge de paix à provoquer, s'il le croit nécessaire et sur la demande de l'Administration, un débat oral entre les parties, une explication en justice au cours de laquelle chacun fera valoir ses arguments (art. 29).

Pénalités. — L'art. 34 relatif aux dispositions pénales punit du double droit en sus du droit simple toute déclaration inexacte relative aux dettes, charges, et en général aux faits qui exercent une influence sur l'exigibilité des droits ou leur importance. Toutefois le législateur admet pour la réduction des amendes l'excuse de la bonne foi. Sous l'empire de la loi de Frimaire, il était de principe que les droits en sus ne pouvaient être remis en tout ou partie que par l'exercice du droit de grâce. Aux termes de l'art. 34, § 4, si, sans attendre la demande des droits supplémentaires, le contrevenant vient de lui-même rectifier sa déclaration, la peine du double droit en sus dont il était passible sera remplacée par une amende de 150 marks au maximum.

PRUSSE

L'étude que nous avons faite de la législation fiscale tout récemment introduite en Alsace-Lorraine, les détails que nous avons donnés sur l'assiette et la liquidation de l'impôt en ce qui concerne la déduction, nous dispenseront de reprendre des dispositions déjà longuement analysées.

C'est la loi du 30 mai 1873 qui règle la taxe des successions (*Erbschaftssteuer*). Tout récemment la *Gazette de l'Empire* a publié un projet de loi modificatif de la législation de 1873. Les réformes qu'il sanctionne devaient être mises en vigueur au 1^{er} avril 1892. Aucune n'a trait directement à la distraction des charges.

Quelles dettes sont admises à déduction ? —

L'admission des dettes au passif résulte tout d'abord des termes par lesquels la loi détermine l'objet de l'impôt, savoir : « le montant de ce dont les héritiers s'enrichissent ». Elle est ensuite réglementée par l'art. 5, qui énumère, parmi les sommes à déduire, les frais de dernière maladie, les frais d'inhumation, les frais judiciaires et autres de régularisation de succession, enfin les frais de procès faits dans l'intérêt de la masse ; mais elle exclut de la déduction le montant même du droit de mutation et le coût des procédures faites entre cohéritiers dans leur intérêt particulier.

L'art. 11 règle la déduction proportionnelle des dettes et charges dans le cas où une partie de la masse héréditaire est exempte d'impôt comme située à l'étranger, ou appartenant à des étrangers. En tous les cas les

dettes hypothécaires dont le propriétaire répond en même temps personnellement, comptent comme grevant d'abord l'immeuble en pays étranger, et ne sont admises au passif que pour le montant non couvert par cet immeuble.

Contrôle des déclarations. — L'évaluation des biens fonds se fait d'après la valeur vénale, la déclaration est en principe l'œuvre des parties, mais l'Administration est solidement armée contre la fraude : serment, droit de communication, droit d'expertise, etc. (art. 36 et 37).

Pénalités. — Quiconque fait sciemment des déclarations inexactes sur des faits qui déterminent l'obligation au droit, le taux de l'impôt, ou le chiffre total du droit, est puni d'une amende égale au double du droit qui était dû. Si le montant du droit ne peut être calculé, l'amende peut monter jusqu'à 1.000 thalers (3.680 fr.) (art. 41 et 42). Toutefois la peine n'est pas encourue, si le contribuable rectifie sa déclaration sur l'injonction que lui adresse le fonctionnaire de l'impôt sur les successions.

—————

PAYS-BAS

Les différentes lois relatives aux droits de succession dans les Pays-Bas, datent des 13 mai 1859, 28 mai 1859, 9 juin 1878 et 31 décembre 1885 ; elles ont été codifiées suivant une décision ministérielle du 6 février 1886 n° 5 et la déduction du passif est actuellement réglée par l'art. 27.

Quelles dettes sont soumises à déduction ? —

Le législateur établit une distinction intéressante entre les charges et les dettes.

Les charges s'entendent en général des frais funéraires énumérés par le Code Civil, parmi lesquels on peut aussi comprendre les sommes léguées pour les obsèques du *de cuius*, les fondations pour services et cérémonies religieuses « célébrés à son intention, depuis le jour du décès jusques et y compris le premier anniversaire après son décès. » Il est recommandé à l'Administration de s'inspirer, pour l'admission de ces charges au passif, des diverses circonstances de fait, de tenir compte des usages locaux, de la fortune et de la situation sociale du défunt.

La loi énumère ensuite sous six lettres différentes les dettes diverses dont elle autorise la diminution ; les règles sont, à peu de chose près, les mêmes que celles qui sont suivies en Belgique ; nous retrouvons la nécessité des preuves légales dans certains cas, et, pour les dettes courantes, une législation des plus libérale. Non seulement les contributions foncières, les charges pro-

vinciales et locales, telles que les charges de digue et de polder, peuvent venir grossir la masse passive à retrancher, mais l'art. 27, lettre F, admet en déduction la contribution personnelle, la patente, la taxe individuelle et les autres contributions directes locales jusqu'au dernier jour de la période pendant laquelle elles sont exigibles.

ROYAUME DE SAXE

Déduction du passif. — Une loi du 13 novembre 1876, révisé la législation relative à l'impôt sur les successions; les biens héréditaires, dit l'art. 5, sont estimés au moment du décès et l'on déduit les dettes de l'actif brut pour le calcul de l'impôt, toutefois le fisc saxon n'autorise la déduction que pour les dettes qui grevaient la succession du *de cujus*; elle exclut du passif les frais postérieurs au décès.

Contrôle des déclarations. — La déclaration du décès et des biens héréditaires doit être faite par les intéressés au tribunal compétent qui fixe le montant des droits à payer, et le délai dans lequel l'héritier devra se libérer (art. 18 à 25).

Pénalités. — Les contraventions à la loi sont punies de peines pouvant s'élever dans certaines circonstances jusqu'à 5.000 marks d'amende (art. 28).

ROYAUME DE WURTEMBERG

La législation fiscale relative aux successions et donations dans l'Etat de Wurtemberg, très défiante à l'égard des contribuables, peut être citée comme une des moins libérales et des plus sévères : le système préventif y est appliqué dans toute sa rigueur, et de lourdes amendes atteignent le contribuable qui, malgré toutes les précautions dont s'est entourée l'Administration, est parvenu à faire admettre quelques dettes simulées.

La loi fondamentale est celle du 24 mars 1881 (*Journal du Gouvernement*, p. 113), elle a été successivement modifiée par le décret du 26 mars 1881 et l'ordonnance du 9 avril de la même année.

Dans la première section, la loi énumère les transmissions soumises à l'impôt; elle exempte du droit de succession : 1° les descendants légitimes ou légitimés, et les enfants nés d'un mariage putatif (article 3, lettre A); 2° l'époux survivant; 3° les gens de service jusqu'à concurrence d'une somme de 1.000 marks; 4° l'Etat et les établissements de bienfaisance.

Le taux de l'impôt est fixé pour chaque période financière par la loi du budget; il était de 2 % en 1882. Ce tarif minimum est appliqué aux ascendants et frères et sœurs; il est augmenté de moitié et porté à une fois 1/2 le droit minimum pour les ascendants autres que père et mère et pour les descendants qui n'ont cette qualité qu'en vertu d'un contrat juridique (adoption, arrogation, filiation); il est triplé pour les collatéraux jusqu'au 4^e degré et pour les alliés; enfin quadruplé dans tous les autres cas (art. 4, § 1 à § 8).

Déduction du passif. — Aux termes de l'art. 5 les droits de succession se calculent et se déterminent d'après la valeur commune des biens laissés par le défunt, après déduction des dettes personnelles au *de cujus* qui sont à la charge de la succession. Il est prescrit de tenir compte de la valeur des charges et obligations pesant entièrement ou proportionnellement sur les biens héréditaires. Pour estimer la valeur des déductions à opérer, on se place au jour du décès (art. 7). Les règles touchant les conditions suspensives et résolutoires, sont analogues à celles qui sont inscrites dans la législation nouvelle de l'Alsace-Lorraine ; suivant l'art. 9, les charges et les prestations qui amoindrissent la valeur de la masse imposable, si elles dépendent d'une condition à venir ou d'un terme initial déterminé ou indéterminé, ne seront pas déduites *a priori*, mais, à l'arrivée du terme ou lors de la réalisation de la condition, l'impôt payé en trop sera restitué. — Les charges et prestations dont la continuité dépend d'une condition à remplir, c'est-à-dire, celles qui peuvent être atteintes par une résolution conditionnelle, seront déduites purement et simplement ; mais si l'événement se réalise, il sera réclamé un supplément de droit de succession égal à celui qui aurait dû être perçu, si lors du calcul des droits on avait connu par avance le terme d'arrivée de la condition. Du reste des cautions peuvent être exigées, et leur acceptation est entourée des garanties les plus rigoureuses (Décret du Ministre de la Justice du 22 mai 1883, *J. du G.* p. 78).

Contrôle des déclarations. — Très rarement, et dans des cas limitativement déterminés par la loi sur le notariat du 14 juin 1843, l'inventaire de la succession sera l'œuvre des parties. Si l'on se trouve dans cette hypothèse, l'inventaire est alors soumis à un contrôle des plus sérieux exercé par le Juge des partages au moyen de

l'interrogatoire des parties, de l'examen des pièces et titres énoncés dans la déclaration, du compulsoire des diverses sources citées par les intéressés dans leur estimation.

Mais en thèse générale, la loi fiscale du Wurtemberg, cumulant, nous l'avons déjà fait remarquer, les mesures préventives et les mesures répressives, exige, pour la liquidation d'une succession, soit un acte authentique passé devant notaire et soumis à l'approbation du Juge des partages, soit un partage judiciaire dressé par les magistrats Wurtembergeois eux-mêmes (art. 11 et 12). Après avoir clôturé les opérations, le juge doit lui-même liquider l'impôt, indiquer le nom du contribuable, et la somme totale due par chaque successible ; c'est à lui qu'incombe le soin de déterminer le tarif applicable et de calculer les droits d'après la valeur des biens. Les sommes ainsi liquidées sont inscrites par les greffiers des bailliages sur un rôle spécial communiqué par la suite aux fonctionnaires chargés de recouvrer l'impôt. (Décret du Min. de la Just. du 26 mars 1881). Ce mode de perception est analogue à celui qui chez nous régit les impôts directs : liquidation par le contrôleur, recouvrement par le percepteur.

Pénalités. — Lorsque, malgré toutes les précautions dont s'entoure le fisc, le contribuable est parvenu à faire admettre indûment quelques dettes, la loi, par dépit sans doute de n'avoir pas su tout prévoir, frappe d'amendes considérables toute inexactitude dans la déclaration. La peine est de quatre fois le droit fraudé, avec minimum de 100 marks. (art. 26). Lorsque la fraude est constatée, sans qu'on puisse découvrir à quelle somme elle s'élève, il peut être prononcé une amende s'élevant jusqu'à 5000 marks (1).

(1) V. Annuaire de législation étrangère, année 1881, p. 254.

Nous croyons que des mesures aussi sévères ne remplissent pas le but que se propose le législateur, et, s'il fallait, dans les pays où la déduction n'existe pas, les accepter comme corollaire indispensable de la distraction des charges, le contribuable pourrait logiquement hésiter avant de souhaiter une réforme sur ce point.

ROYAUME DE BAVIÈRE

Les droits de mutation par décès sont régis par la loi du 18 août 1879 (Bulletin des lois et ordon. du Roy. de Bavière, 1879 n° 51). Le taux varie de 4 à 8 p. 0/0, la loi exempte de tous droits les successions échues à certains proches parents, et celles qui ne dépassent pas 50 marks.

Déduction du Passif. — La déduction des dettes est autorisée par l'art. 5 qui soumet à l'impôt « la valeur dont s'augmente la fortune de l'héritier ».

Pour établir la masse imposable on déduit toutes les dettes et charges grevant la succession; dans ces charges sont compris les frais funéraires et de dernière maladie, les frais judiciaires et extra-judiciaires entraînés par la liquidation de la succession, et ceux des procès engagés dans l'intérêt de l'hérédité ; mais non le montant des droits de mutation par décès, ni les frais de procès engagés entre les héritiers et légataires dans leur intérêt particulier.

Comme la loi, sous certaines conditions, dispense de tous droits de succession la transmission des biens situés à l'étranger ou de ceux appartenant à des étrangers décédés dans le Royaume de Bavière, elle doit établir comment se fera la déduction lorsque certaines valeurs de l'hérédité se trouveront par ce fait exemptes de la taxe.

Aux termes de l'art. 10 ; les dettes et charges qui grèvent uniquement, soit une partie de la masse

exempte de tous droits, soit une partie assujétie à l'impôt, ne sont déduites que des biens auxquels elles s'appliquent. Celles qui frappent de préférence une fraction imposable, ou une fraction non imposable, se déduisent d'abord de cette portion, et, en cas d'insuffisance, seulement du surplus de la masse. Quant aux dettes et charges qui grèvent indistinctement toutes les parties de la succession, elles ne sont déduites de la fraction imposable, que dans la proportion à établir entre celle-ci et l'ensemble de l'hérédité.

Contrôle des déclarations. — A l'inverse de ce qui se passe en Wurtemberg la déclaration est l'œuvre des parties ; c'est au vu de la liquidation établie par l'héritier que le Bureau des successions asseoit l'impôt ; et suivant la remarque générale faite au début de cette étude, l'absence de mesures préventives n'amène en aucune façon un redoublement de sévérités dans la répression ; la loi s'est montrée libérale ; elle a eu confiance dans le redevable, et cependant elle ne veut pas lui faire payer trop cher l'infraction dont il a pu se rendre coupable. Toute fraude est punie de l'amende du double droit (art. 40).

L'Administration n'est pas complètement liée par la déclaration du contribuable ; elle peut demander aux héritiers des renseignements précis sur les déductions portées dans leurs énonciations, et il lui reste en outre une arme redoutable, dont elle peut user d'une façon discrétionnaire. Si les justifications ne sont pas suffisantes à ses yeux, l'Administration est en droit d'exiger du successeur une affirmation sous serment de la sincérité des déclarations et des états estimatifs ; cette affirmation est faite selon la demande des préposés, soit par écrit, soit verbalement, auquel cas il en est dressé procès-verbal (art. 33). Quiconque ne satisfait pas, dans le délai fixé par l'Administration, à la demande d'une affirmation par

serment, est passible d'une amende de 100 à 5.000 marks (art. 41). Il existe des formules spéciales, sortes de cadres dans lesquels doivent rentrer les affirmations faites en justice sous la foi du serment. Ces formules rappellent dans leur énoncé le § 156 du Code Pénal, qui punit le parjure de un mois à trois ans de prison.

GRAND DUCHÉ DE BADE

Le régime fiscal adopté dans le Grand Duché de Bade rappelle en plusieurs points le système Bavaïois, l'ordonnance du 18 mai 1855 règle la matière (Bulletin des Ordonnances, p. 675). Ses dispositions ont été légèrement modifiées, par l'ordonnance de la Direction du 18 août 1862, et l'ordonnance du 1^{er} juin 1882 portant fixation des impôts. Signalons les traits principaux de la législation du Grand Duché de Bade.

Quelles dettes sont admises à déduction? —

En principe il faut pour la liquidation de l'impôt déduire toutes les dettes et charges qui grèvent la fortune du décédé (§ 66.) On retranche également des sommes sujettes à la taxe la part de chaque héritier dans les frais d'apposition de scellés, d'inventaire, de liquidation, de licitation partage ; toutefois les frais de publication et d'expédition des partages, d'extraits divers et leurs expéditions, ainsi que les frais d'estimation dans certains cas, ne sont pas déduits des valeurs soumises aux droits (§ 76).

Contrôle des déclarations. — L'inventaire des biens délaissés qui doit servir de base à la perception, n'est pas obligatoirement dressé par le juge ; mais si les héritiers, pour éviter les frais, ont eux-mêmes établi le détail de l'estimation, ils doivent toujours en affirmer sous serment la sincérité.

Pénalités. — Le paragraphe 96 de la loi édicte des pénalités réellement exorbitantes. En cas de fraude reconnue ou de défaut de déclaration dans le délai fixé qui est de 14 jours à dater de la mutation, l'amende, suivant les cas, s'élèvera de quatre fois à vingt fois le montant de l'impôt dû par l'héritier ; et comme le tarif varie de 1, 2/3 % à 10 %, la répression peut aboutir à une véritable confiscation,

SUÈDE (1)

C'est l'ordonnance du 12 septembre 1792 qui règle encore sur presque tous les points le système des taxes successorales dans les pays suédois ; toutefois une Notification Royale du 30 juin 1888 apporte certaines modifications de détail ayant pour but général d'augmenter les ressources du Trésor.

L'impôt frappe toute succession qui échoit en vertu de la loi, par testament ou par suite d'alliance, à d'autres personnes que l'époux survivant, les parents en ligne directe descendante et les parents en ligne directe ascendante au premier degré. (art. 1^{er}, § 1^{er}, *de la Notification*).

Le taux est de 6 % pour les successions échues aux frères et sœurs ou à leurs descendants, ainsi qu'aux parents de l'époux décédé en ligne descendante et en première ligne ascendante et collatérale ; il est de 8 % pour toutes les autres successions. Ce tarif remplace celui de 1792, qui était uniformément de 4 %, sur toutes les transmissions non favorisées. Aux termes de l'art. 2, sont exempts du droit les biens dont le montant net est inférieur à 400 couronnes (580 fr.)

Déduction du passif. — Le principe de la déduction est admis par la législation suédoise ; le droit, dit l'art. 3 de l'Ordonnance, est payé seulement sur la succession nette, et il est acquitté lors de la clôture du partage, dans le cas où il y a partage.

(1) La législation suédoise est encore en vigueur au Danemarck sans presque aucun changement,

Contrôle des déclarations passives. — Lorsque les opérations de liquidation des biens dépendant de la succession ont été l'œuvre de l'administrateur des partages ordinaires ou extraordinaires, l'évaluation que donne cet officier des meubles ou immeubles, déduction faite des charges paraissant admissibles, sert de base à la perception. Dans le cas contraire, soit qu'il n'y ait pas lieu à partage, soit que le partage ait été dressé par les héritiers eux-mêmes, c'est la déclaration des parties qui fixe la valeur imposable, mais le serment légal peut être exigé comme contrôle de la sincérité de leurs affirmations.

Fixation du montant de la déduction dans certains cas spéciaux. — La Suède et le Danemarck gardent encore quelques vestiges du régime féodal foncier; on y trouve de grandes propriétés, ou biens de famille, soumises aux charges fidei-commissaires, à certaines redevances allodiales ou sujétions de fief. Les héritiers ou successeurs féodaux trouvent le patrimoine qu'ils recueillent notablement diminué par les droits de toute nature qui le grèvent; la distraction des charges étant admise en principe, il y a lieu d'indiquer suivant quelles règles seront évalués les biens sujets à redevances.

Voici comment l'art. 7 prescrit de procéder : la valeur des biens et tout ce qui en dépend, sera déclarée pour la somme qui doit être considérée comme leur juste estimation d'après les profits et les charges qui y sont attachés pour toujours ou pour un délai; ou bien, ce qui est la même chose, pour la somme à laquelle les héritiers les vendraient dans l'état où ils sont avec leurs profits et leurs charges, s'ils avaient la libre intention de les vendre.

Pénalités. — S'il y a dissimulation de valeurs actives ou exagération de valeurs passives le droit doit être

payé au triple de la somme dont le Trésor se trouve frustré.

Signalons, avant de quitter la législation Suédoise, un équitable tempérament apporté par la loi à la rigueur de l'impôt au cas où l'héritier meurt peu de temps après la dévolution. Aux termes de l'art. 7, § 2, il est permis au successible, lorsque le montant des droits a été liquidé, d'en effectuer le paiement chaque année par cinquième. Or si l'héritier meurt dans le courant de ces cinq années, la somme restant encore due est acquittée par son successeur, si celui-ci est assez proche parent du décédé pour être lui-même exempt du droit; mais si son degré de parenté doit l'obliger à payer un nouveau droit, celui dû par le décédé s'éteint par le seul fait de son décès, et l'obligation de payer le droit entier commence pour son héritier dans les mêmes formes, et sous les mêmes conditions; c'est plus qu'une déduction, c'est une véritable remise de dette.

ANGLETERRE

Les successions sont soumises en Angleterre à un régime fiscal tellement complexe, que les initiés eux-mêmes ont peine à se reconnaître dans un ensemble de dispositions mal enchaînées, et que de nombreuses modifications législatives ont compliquées d'une manière inextricable.

Au cours de la discussion du budget, le 15 avril 1889, le Ministre, sir Goschen, signalait l'obscurité qui règne sur la matière des taxes successorales : « s'il est jamais donné » — disait-il — « à un Chancelier de l'Echiquier de faire pénétrer la lumière, la logique et la justice dans cette question de l'impôt des successions, ce sera un beau fleuron pour sa couronne : (*A great feather in his cap*). » (1).

Nous n'essaierons pas d'établir une classification méthodique des taxes mortuaires du Royaume-Uni ; pour la question qui nous occupe, celle de la déduction, quelques mots sur la nature de chaque droit de succession suffiront (2). Rappelons toutefois deux particularités du système en vigueur en Angleterre : 1° Une distinction est établie entre les biens meubles et immeubles au

(1) Quelques années auparavant, M. Gladstone, député de Midlothian, déclarait qu'une réforme des droits de succession exigerait une session entière.

(2) Une étude très complète du régime successoral en Angleterre se trouve exposée dans le *Bulletin de Statistique*, avril 1880 p. 256 et décembre 1885 p. 714 ; toutes les questions fiscales importantes y sont traitées.

point de vue de l'application du droit; les biens meubles sont imposés d'après leur valeur en capital, tandis que pour les biens immeubles, on capitalise d'après la vie probable de l'héritier l'annuité viagère résultant de son héritage; 2° Certains droits successoraux s'acquittent en principe au moyen de l'apposition d'un droit de timbre, les autres sont payés en argent.

Nous rangerons d'abord dans un premier groupe les droits de *probate duty*, *legacy duty* et *account duty*; sans nous appesantir sur les différentes modifications dont ils ont été l'objet, nous les étudierons tels qu'ils sont actuellement réglés par l'Act de 1881 concernant le revenu intérieur (*Statut 44*, Victoria, ch. 12, III partie).

— I. *Le probate duty* consiste dans un droit de timbre perçu sur les actes par lesquels la justice homologue un testament (*probate*) ou reconnaît les droits d'un héritier *ab intestat* (*letters of administration*) et prononce en conséquence l'envoi en possession lorsqu'il s'agit d'une succession à des biens mobiliers (*personal property*). Depuis l'Act sur le revenu de 1881, les graduations de cette taxe sont nettement progressives (1).

Quelles dettes sont admises à déduction ? —

Le paragraphe 28 de l'Act du 1^{er} juin 1881 réglemente la déduction du passif. Le successible a le pouvoir, sous certaines conditions, de demander que les dettes du défunt viennent en diminution de l'actif imposable mais c'est pour lui une simple faculté et non pas une obligation.

L'admission n'est autorisée que si le *de cujus* était domicilié dans le Royaume-Uni au moment de son décès et si les dettes dont la succession se trouve grevée ont été contractées au profit d'un tiers dont la résidence se trouve également dans le Royaume-Uni.

(1) *Bulletin de Statistique* année 1881 p. 256.

La personne qui demandera l'homologation du testament, ou la délivrance du titre, relatara ces conditions de domicile dans l'*affidavit* (déclaration de valeur — *affidavit of value*) et prouvera qu'elles sont remplies. Elle annexera en outre à l'inventaire un état (*schedule*) de ces dettes auquel on ajoutera les frais funéraires. Seront seules susceptibles de déduction les dettes contractées par le défunt, au paiement desquelles sont affectés, d'après la loi, c'est-à-dire au point de vue civil, tous les héritages et les biens meubles (*estate and effects*) compris dans l'*affidavit* ou l'inventaire.

Ne seront pas déduites au contraire : 1^o les dettes contractées à titre gratuit (*voluntary*) stipulées payables, soit à la mort du *de cuius*, soit au moyen d'un acte qui n'aura pas été exécuté de bonne foi vis-à-vis du donataire trois mois après le décès du *de cuius* ; 2^o les dettes dont ne répondent pas en première ligne les biens réels (*real estate*) ou dont le paiement ne peut être poursuivi sur aucune personne.

Les frais funéraires à déduire ne comprennent que les frais admis comme convenables (*reasonable*) on ne tient pas compte des frais de deuil, et du coût des monuments funèbres.

II. Le *Legacy duty* est un droit sur les legs et successions mobilières. Il est dû au lieu où le *de cuius* était domicilié au moment de son décès. Il se liquide lors de la distribution des biens sur leur valeur à cette même époque ; on tient compte par conséquent de tous les accroissements que la succession a reçus du fait des intérêts échus, des fruits recueillis depuis la mort du *de cuius*. L'impôt se perçoit sur toute succession supérieure à 20 livres sterling, déduction faite des dettes mobilières, dépenses funéraires, legs et autres charges à imputer sur la succession. Bien que classé parmi les droits de timbre, le *Legacy duty* s'acquitte en numéraire.

III. *L'account duty*. C'est la plus récente des taxes successorales; introduite en 1881 en vue d'atteindre les dispositions combinées de manière à échapper au *probate duty*, elle frappe, non seulement les donations faites au lit de mort, les donations *in extremis*, mais encore toutes celles qui auraient précédé le décès de moins de trois mois; les règles de déduction sont les mêmes que pour le *probate duty*.

IV. *Succession duty*. — Ce droit a été établi par l'Act du 4 août 1853 (*St.* 16 et 17, Victoria, chap. 101). Il est assis sur le capital, il frappe les biens meubles et immeubles transmis soit par testament (*will*), soit *ab intestat*, soit en vertu d'un arrangement de famille (*settlement*); le taux dépend du degré de parenté du bénéficiaire. Le *succession duty* n'est du qu'autant que les biens recueillis se trouvent dans le Royaume, qu'ils y sont situés, s'il s'agit d'immeubles, et, en ce qui concerne les meubles, qu'ils y sont réellement ou légalement. (*actually or constructively*).

Quelles dettes sont admises à déduction? —

Pour les successions immobilières, l'impôt est perçu d'après le revenu net de l'immeuble; ce revenu est calculé sous certaines déductions (*incumbrances*). On tient compte, pour l'évaluation, des charges *créées* ou *subies* par le successeur, lorsqu'elles sont le résultat d'un pouvoir spécial d'*appointment* antérieur (art. 38). On tient compte également de toutes les dépenses nécessaires, réparations et assurances, des charges qui résultent du mode de tenure, telles que les redevances dues par le *copyholder*, et des intérêts des dettes hypothécaires. Mais on ne doit déduire du revenu brut, ni l'*Income-tax*, ni les salaires payés aux agents qui administrent l'immeuble.

Le paragraphe 35 de l'Act de 1853 n'autorise aucune déduction à raison des charges *contingentes* qui grèvent

la succession, mais, dans le cas où ces charges sortiraient effet de façon à peser sur les droits du successeur, celui-ci aura droit à la restitution proportionnelle des sommes acquittées par lui, suivant le montant ou la valeur de ces charges à l'époque où elles sortent effet. Par application *a contrario* de ce principe, lorsque l'immeuble transmis est grevé d'une rente, le montant des arrérages annuels est déduit, du revenu brut; à l'expiration des droits du crédi-rentier, le propriétaire doit payer un supplément d'impôt.

Enfin aux termes du paragraphe 38, lorsqu'un successeur sera tenu par le fait de sa qualité d'héritier d'abandonner des biens *à lui propres* ou en sera privé, les commissaires devront, pour le calcul de la valeur imposable de cette succession, lui faire telles déductions qu'il de droit à raison de l'importance de ces derniers biens. L'application de ce principe porte un préjudice considérable aux intérêts du fisc. Ainsi, on considère comme donnant lieu à déduction, l'extinction d'une annuité viagère. Lorsque le *de cujus*, comme condition de sa libéralité testamentaire, impose à son légataire, bénéficiaire d'une rente viagère, l'obligation de renoncer au profit du debi-rentier aux prestations dont il était créancier, il y a lieu de déduire de l'importance du legs la perte résultant pour le successible du sacrifice de son droit. Dans une espèce résolue par les Cours Irlandaises la déduction a absorbé la valeur imposable toute entière, moins une annuité de 5.000 livres, parce que le père du successeur avait transmis à son fils ses droits viagers, à charge de lui servir cette annuité, et bien que, par suite de la mort du père, le fils eût appréhendé les biens conformément au titre qui en réglait la dévolution (1).

(1) Bull. de Stat., 1885, p. 722. Pour donner un sens à ce passage énigmatique, il faut supposer un fils recueillant une succession grevée d'une rente viagère au profit de son père, rente antérieure.

Il semble que le système de déduction adopté en Angleterre ne donne pas complète satisfaction au Trésor Public. Nous voyons sir Goschen, Chancelier de l'Echiquier, déplorer en 1889, dans un rapport à la Chambre des Communes, les pratiques au moyen desquelles les contribuables arrivent à se soustraire aux droits de mutation par décès, et réclamer des représentants du Royaume-Uni une loi modificatrice, protégeant le fisc, non seulement contre la fraude, mais aussi contre les expédients qui rencontrent leur appui dans la loi et qu'il se trouve par suite impuissant à combattre

ment transformée en une annuité de 5.000 livres. Cette charge admise en déduction absorbe la valeur imposable, le fils est en conséquence dispensé d'impôt. Le décès presque concomittant du père, le libère ensuite du service de l'annuité; il n'acquitte en définitive l'impôt que sur la créance d'une annuité qu'il retrouve dans la succession de son père.

RÉPUBLIQUE DE GUATEMALA

Le Code fiscal de Guatemala date du 17 juin 1881, (Décret N° 261), il a été rendu exécutoire à partir du 15 septembre 1881; il comprend sous deux titres différents (titre 3, titre 5) : 1° l'impôt sur la vente et l'échange des biens immeubles ; 2° l'impôt sur les successions et donations ; le taux de ce dernier est gradué de 1 à 10 %.

Déduction du passif. — L'art. 157, titre IV, chap. I, dispose que l'impôt sera payé sur le montant *net* de toute dévolution pour cause de mort, soit par testament, soit *ab intestat* et de toute donation entre vifs.

Il faut entendre par montant net l'avoir revenant à chaque héritier, en y comprenant les biens sujets à rapport suivant le Code Civil, et en déduisant les charges de toute espèce dont se trouve grevé l'appelé; la liquidation ne présente aucune difficulté, lorsque les charges sont susceptibles d'être évaluées en argent. Mais lorsque la dette grevant une succession consiste en une rente en faveur de tiers, la loi en fixe le montant elle-même d'après certaines règles déterminées; « au cas, dit l'art. 161, où la rente est viagère, l'impôt sera payé sur la somme qui, à 8 % par an, produit le montant annuel de la rente. Si la rente est constituée pour un nombre déterminé d'années, l'impôt sera payé sur le résultat de la multiplication du nombre d'années par la rente; mais si cette opération donne une somme supérieure à celle qui correspondrait à une rente viagère, le successible acquittera le taux comme si la rente était viagère. »

La loi, dans le chap. II, dispense du paiement de l'impôt les donations et successions qui n'atteignent pas 1,000 pesas (environ 5,160 f.), les legs aux établissements charitables, les pensions alimentaires, les biens immeubles qui ont acquitté l'impôt depuis moins d'un an. En outre, par une mesure des plus libérale, la loi non seulement autorise la déduction des dettes, mais les droits litigieux ne sont assujétis à l'impôt qu'à partir du jour où le montant de la créance a été fixé par une sentence judiciaire ou une transaction, et le droit est dû sur la valeur attribuée à la créance, *déduction faite* des frais judiciaires; les créances irrecevables ne sont soumises aux droits qu'après leur recouvrement partiel ou total et sur la somme recouvrée.

Contrôle des déclarations. — Dans le but d'assurer au Trésor toutes garanties pour le recouvrement intégral de l'impôt, la liquidation de toute succession sera faite par acte public authentique établi, soit par les notaires, soit par les Administrateurs des Revenus sous le contrôle du tribunal. Les héritiers doivent dans les deux ou quatre mois du décès, suivant que le *de cujus*, a fait ou non un testament, établir dans une déclaration qu'ils remettent à l'Administration le montant de la succession, déduction faite des dettes (art. 164).

Pénalités, disposition particulière. — Afin d'assurer autant que possible la sincérité des évaluations passives, l'art. 178 décide que la déclaration d'une dette de la succession faite par les héritiers ou leurs représentants légaux, fera foi devant les tribunaux au profit du créancier déclaré et contre les déclarants. La loi organise en outre tout un ensemble de dispositions pénales; le chapitre V, (art. 179 à 184) est consacré à leur énumération; une amende de 10 % frappe les héritiers qui n'ont pas fait leur déclaration dans le délai fixé par la loi, les insuffisances, les dissimulations, la

fausse déclaration par l'héritier de son degré de parenté, emportent pour le contrevenant la peine du double droit en sus.

Enfin dans l'art. 177, le législateur encourage les dénonciations; toutes les fois qu'une fraude en matière d'impôt sur les successions et donations se trouve découverte sur le rapport d'une personne qui n'est pas tenue par devoir de la dénoncer, le délateur aura droit à la moitié de l'amende imposée pour cette fraude.

CANTONS SUISSES

Il est aussi difficile d'établir une classification méthodique entre les différents cantons de la Suisse, que d'une manière générale entre les divers Etats dont nous avons étudié la législation fiscale. La Suisse n'a pas d'impôt fédéral; chaque district, gardant son autonomie, possède sur la matière sa loi particulière; les uns ont adopté une taxe successorale perçue, soit au profit du Trésor Cantonal, soit au profit des communes; les autres n'ont encore frappé d'aucun droit les mutations par décès. La diversité, la multiplicité des dispositions législatives des vingt-deux cantons suisses s'opposent à tout essai de groupement théorique; les degrés différents adoptés pour la répression, le mélange des mesures préventives et répressives, tout cela rend impraticable la tentative d'une division quelconque; voici ce qu'il est possible d'établir.

En groupant les cantons d'après l'étendue de la déduction, nous trouvons d'abord, seul dans sa série, le canton de Zurich, qui ne permet pas la distraction des dettes; puis, dans une deuxième série comprenant les cantons où le passif successoral est admis en déduction, à l'exclusion des frais postérieurs au décès, nous rencontrons: Fribourg, Genève, Glaris, Lucerne, Soleure, la Thurgovie, l'Argovie et Schaffouse. Enfin le groupe le moins fiscal, où les déductions sont permises dans la plus large mesure, comprend les cantons de Bâle, Berne, Neuchâtel, du Tessin, de Vaud et de Zug,

Si maintenant, nous basant sur la nature des mesures adoptées pour contrôler la sincérité des affirmations du déclarant, nous tentons une autre classification, nous rangerons dans un premier groupe les cantons de Genève et de Zug, où le système répressif est seul appliqué à l'exclusion du système préventif. Tous les autres cantons préfèrent se mettre en garde contre la fraude, et s'entourent de précautions pour obtenir des héritiers des déclarations exactes, ce qui ne les empêche pas de punir les dissimulations lorsqu'il s'en produit malgré tout, à l'exception cependant de trois d'entre eux, les cantons de Glaris, de Lucerne et du Tessin, où les pénalités sont inconnues ; trop heureuses populations !

Sans chercher à préconiser l'une ou l'autre de ces classifications, nous suivrons la première pour étudier brièvement les diverses législations cantonales.

1^{er} GROUPE

CANTON DE ZURICH

La loi du 22 décembre 1869, qui réglemente l'impôt sur les successions, ne se prononce en aucun endroit sur la question de la déduction du passif. On a conclu du silence de ses articles, que la loi rejetait la distraction des dettes ; toutefois ce point n'est pas établi d'une manière absolue, et l'argument de logique, nullement concluant d'ailleurs, mis en avant à ce propos, se trouve, au dire de certains, formellement contredit par la pratique en vigueur. La question reste donc à élucider.

2^{me} GROUPE

I. CANTON D'ARGOVIE

Aucune disposition de la loi du 28 mai 1857, de l'ordonnance du 30 juin 1857, et du décret du 22 septembre 1885, n'autorise d'une manière expresse la déduction du

passif pour l'application de la taxe sur les successions; mais cette déduction résulte implicitement du système adopté pour le paiement de l'impôt.

L'héritier doit en effet produire, au lieu d'une déclaration estimative des biens composant la succession, un extrait du rôle de la contribution sur le revenu, contenant description exacte des valeurs mobilières imposables (ordonnance du 30 juin 1857 art. 3). Or les valeurs imposables en matière d'impôt sur le revenu, ne comprennent que l'excédent de l'actif sur le passif. La taxe est perçue sur un inventaire dressé chaque année par les contribuables pour le paiement de l'impôt sur le revenu; c'est donc, sur une déclaration émanant du *de cujus* et non de l'héritier, que le droit est calculé. En cas de doute sur l'exactitude des estimations, l'Administration cantonnale peut exiger du successible une nouvelle déclaration sous serment (art. 11 L. du 28 mai 1857). Toute dissimulation est punie d'une amende égale au quadruple des droits fraudés.

II. CANTON DE FRIBOURG

La loi du 8 mars 1882, qui régit les mutations par décès, présente avec la loi du 22 Frimaire une très grande analogie. C'est la déclaration des parties qui forme en principe la base de l'impôt, mais l'inventaire des biens de la succession peut être dressé par le juge de paix dans les trois jours du décès, et ce magistrat peut requérir le serment des personnes appelées à faire la déclaration ou à le renseigner (art. 69 de la loi de 1882).

Pour les biens meubles, la distraction des charges n'est pas autorisée (art. 14); pour les autres biens, les dettes pourront être déduites des valeurs soumises aux droits de succession. Le contribuable qui prétend à une

déduction des dettes, doit en fournir un état détaillé, et se mettre en mesure de les justifier.

Les dettes hypothécaires dont le défunt ne payait pas l'intérêt ne sont pas admises en déduction (même loi art. 26). Toute déclaration reconnue fausse est punie du droit en sus (art. 43).

III. CANTON DE GENÈVE

Le système répressif est seul en vigueur dans la législation genevoise ; les parties établissent elles-mêmes la déclaration, elles évaluent les meubles, article par article, et font l'estimation des immeubles d'après leur valeur vénale. L'impôt sur les successions est réglementée par une loi générale des finances du 18 juin 1870 ; son taux varie depuis 2 jusqu'à 12 % plus un décime. Des tables de proportion règlent, d'après l'âge du bénéficiaire, la valeur de l'usufruit des rentes viagères et autres prestations d'une durée indéterminée (art. 6).

Pour la déduction du passif, on distrait de toute succession ouverte dans le Canton les dettes dont elle se trouve grevée à la mort du *de cujus* ; cette diminution n'a pas lieu s'il existe hors de ce canton un actif non imposable d'une valeur égale ou supérieure au passif déclaré (art. 14). Comme dans le canton de Fribourg, l'amende est du double droit (art. 120) en cas d'omission ou de dissimulation frauduleuse.

IV. CANTON DE GLARIS

Plusieurs particularités intéressantes sont à signaler dans le régime fiscal du canton de Glaris établi par la loi du 4 mai 1884. L'impôt est destiné à l'amélioration du matériel scolaire, il est perçu au profit des écoles ; le tarif en est fixé d'une façon uniforme à 5 % ; la loi n'admet aucune exemption, elle ne prononce aucune pénalité.

La déduction des dettes n'est pas expressément stipulée par la loi du 4 mai 1884; mais il résulte de son art. 4 que l'impôt est basé sur un inventaire dressé dans les formes prescrites par la loi du 11 mai 1873, qui réglemente la perception de la taxe sur la fortune. Or l'art. 5 de la loi de 1873, après avoir déclaré que tous les biens, meubles et immeubles, sont soumis à l'impôt » en règle générale, sans déduction des dettes », ajoute : » Cependant, s'il est suffisamment prouvé que l'assujétissement à l'impôt de la valeur totale de ces biens » constituerait une injustice, les magistrats taxateurs » peuvent autoriser une déduction totale ou partielle » de ces dettes. »

Le mode d'évaluation des biens, étant aux termes de la loi, le même pour les deux taxes, on est autorisé à conclure que la déduction des dettes est admise dans le canton de Glaris, pour le calcul de l'impôt sur les successions; il y a d'autant plus lieu de le croire, que le mot allemand, *Vermögen*, employé dans le texte, implique l'idée d'actif net.

V. CANTON DE LUCERNE

Tout aussi bienveillante que la législation que nous venons d'étudier, celle du canton de Lucerne ne frappe d'aucune amende les inexactitudes dans les déclarations de succession; cependant le législateur, moins confiant dans le redevable, s'entoure de sévères précautions pour obtenir une base sincère de l'impôt des mutations. Aux termes de l'article 52 de la Loi du 9 mars 1859 qui réglemente la matière, dans tous les cas où les droits de succession sont dûs, il est procédé par le président du Conseil Municipal et son secrétaire à un inventaire d'office, et, c'est sur cette base que l'impôt est payé à ceux qui doivent le recevoir dans les deux mois qui suivent la date de l'acceptation, ou de l'entrée en jouissance des

biens déclarés. Le fisc cherche donc dans la nécessité d'un inventaire authentique ses garanties pour le recouvrement de l'impôt.

Quant à la déduction du passif, elle résulte de l'article 51 qui prescrit de percevoir le droit sur l'actif net, et de réunir pour la liquidation de l'impôt tous les biens délaissés après *déduction des dettes*.

Le § 4 de l'Ordonnance du 29 septembre 1880 enjoint, lorsque les héritiers se partagent une hoirie, de considérer les droits de succession comme faisant partie du passif et de les déduire en conséquence de la masse des biens pour liquider l'impôt.

VI. CANTON DE SOLEURE

La perception des droits de succession est entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1843 (promulgation du Code Civil); elle a été réglée par la loi du 13 décembre 1848.

L'impôt de mutation est nettement progressif; il varie en tarif général de 1 à 8 p. 0/0, puis diminue de moitié pour chaque héritier ou légataire qui ne recueille pas 100 francs, il est augmenté du quart, lorsque la part de l'héritier est supérieure à 5.000 francs, de moitié lorsqu'elle est supérieure à 10.000 fr., des trois quarts lorsqu'elle dépasse 15.000 francs (art. 3).

La déduction du passif est limitée aux seules dettes hypothécaires par l'art. 4 ainsi conçu : « Pour toute » mutation de biens fonds par décès, quand le nouveau » propriétaire a fait dresser inventaire dans notre canton, » il faut percevoir les taxes indiquées à l'art. 1^{er} sur les » sommes dont il a été pris possession, après en avoir » retranché les dettes hypothécaires. »

Le régime préventif et le régime répressif sont appliqués concurremment avec la dernière sévérité. L'inventaire des biens de la succession est authentiquement établi par le greffier de baillage sous le contrôle du

Grand Bailli (art. 5). Toute dissimulation d'objet assujéti à l'impôt est punie d'une amende égale tantôt à cinq fois, tantôt à dix fois la valeur de l'impôt de mutation qui eût été exigible. (L. du 9 mai 1845, art. 5)

VII. CANTON DE THURGOVIE

Nous ne dirons que peu de chose du régime fiscal des successions dans ce canton, qui ne présente pas grand intérêt. L'impôt est régi par la loi du 23 mai 1850; l'art. 3 porte que les droits sont payés sur le montant net de la fortune qui échoit à l'héritier. L'inventaire de la succession n'est pas obligatoirement dressé par un officier ministériel ; les héritiers peuvent à leur gré produire une déclaration détaillée et estimative des valeurs de la succession, mais s'il existe des doutes sur l'exactitude des affirmations de l'héritier, le Conseil exécutif ordonnera, sur la proposition d'un notaire, une vérification de la fortune du *de cujus*, avec le concours obligatoire d'experts. En cas d'insuffisance reconnue, outre les frais d'expertise qui restent à la charge du successible, la loi prononce une amende de cinq fois les droits fraudés. (art. 8 et 9).

VIII. CANTON DE SCHAFFHOUSE

La confection de l'inventaire, l'évaluation de la masse imposable, meubles et immeubles, sont l'objet dans le canton de Schaffouse des préoccupations du législateur. Dans le but d'empêcher la fraude, et, pour donner au fisc toutes les garanties possibles, la loi des 25 Janvier et 8 Mars 1884 n'accorde au successible que dans des cas très rares, la faculté de faire lui-même la déclaration des biens ; lorsqu'il la lui accorde, le contrôle est exercé par un conseil spécial, le *Conseil des Orphelins*. Dans la généralité des cas, la rédaction de l'inventaire est l'œuvre de l'Administration, une délégation du *Conseil*

des Orphelins, dresse l'état de la fortune du *de cuius*, et c'est le Conseil qui statue en premier ressort sur toutes les réclamations élevées par les héritiers.

La loi du 25 Janvier (art. 4 et 15) autorise la déduction du passif qui forme un article à part dans les inventaires. Au cas où ce passif ne serait pas suffisamment connu, les autorités chargées de dresser l'inventaire sont autorisées à faire insérer dans le *Journal Officiel*, et même dans d'autres journaux, une annonce invitant les créanciers de la succession à se faire connaître dans un certain délai. Les charges foncières sont déduites pour l'évaluation en capital des immeubles. Comme les précautions les plus étendues ont été prises pour prévenir les dissimulations, la fraude est presque impossible, aussi la loi n'édicte de pénalités qu'en cas de retard dans la déclaration.

3^{me} GROUPE

I. CANTON DE BÂLE

Le droit de mutation par décès dans le canton de Bâle est régi par la loi du 31 mai 1880 qui admet en ces termes la déduction du passif.

« Art. 18 : Déduction sera faite des dettes grevant la » succession. Les dispositions qui chargent les héritages » seront aussi déduites pour être réglées à part, d'après » le degré de parenté, mais si elles consistent en usu- » fruit, pension, rente viagère ou disposition du même » genre, elles ne seront ni déduites de la succession, ni » réglées à part. »

Pour les immeubles dépendant de la succession d'une personne décédée hors du canton, les dettes qui peuvent grever ces immeubles ne seront diminuées que dans le cas où les héritiers parviendraient à établir

qu'elles ne peuvent être couvertes par d'autres biens situés soit dans le canton, soit ailleurs (art. 17.).

L'inventaire judiciaire est la règle, toutefois les intéressés gardent la faculté de recourir au ministère du tabellion, mais ils doivent pour cela présenter dans les quinze jours du décès une déclaration émanant d'un notaire et attestant qu'il procédera aux opérations de liquidation, et qu'il acquittera les droits. En outre, en cas de succession dévolue en ligne directe, l'impôt est perçu d'après un état et une évaluation de biens que la loi permet à l'héritier de dresser lui-même.

Nous trouvons une disposition spéciale et fort heureusement unique en ce qui concerne les pénalités. Aux termes de l'art. 27, l'amende qui frappe les fausses déclarations est de deux à cinq fois le droit fraudé ; elle peut, en cas de non-paiement, être transformée en *trois mois de prison* au plus ! Il nous semble abusif de punir les infractions fiscales de peines afflictives et infamantes réservées en général aux délits de droit commun.

II. CANTON DE BERNE

Nous remarquerons tout d'abord dans la législation du canton de Berne, que l'impôt est progressif ; le tarif gradué fixé par la loi du 4 mai 1879 est augmenté de moitié lorsque la succession dépasse cinquante mille francs.

Les biens meubles et immeubles sont passibles des droits, seulement après déduction des dettes et legs dont la succession se trouve grevée, y compris les apports de la femme lorsque celle-ci hérite du mari (L. du 26 mai 1864, art. 4, et du 4 mai 1879, art. 3) ; l'admission au passif est autorisée comme on le voit dans la plus large mesure.

La loi se montre également libérale quant aux justifications à fournir par l'héritier sur le montant des dettes

de la succession; elle exige une déclaration avec pièces à l'appui (art. 12, L. du 26 mai 1864), mais elle n'impose pas l'obligation d'un inventaire authentique.

Les pénalités sont aussi très légères; le retard dans l'acquittement de l'impôt donne lieu au paiement d'intérêts moratoires sur le taux de 5 %, ce qui est plus logique que l'uniforme demi-droit en sus, punissant, d'après la loi de Frimaire, tout retard quelqu'en soit la durée. Les omissions et fausses déclarations de dettes sont frappées d'un droit en sus (art. 28, L. du 26 mai 1864).

II. CANTON DE NEUCHÂTEL

Un impôt de succession est prélevé au profit du canton en vertu d'une loi du 29 décembre 1876. Les municipalités sont également autorisées à taxer les successions collatérales.

Voici le résumé des dispositions légales en ce qui concerne la déduction du passif.

Aux termes de l'art. 4 de la loi du 29 décembre 1876, le droit de succession est dû sur la totalité du patrimoine, déduction faite des dettes légitimes du défunt, et des legs ou donations exempts du droit; ces derniers termes comprennent les dispositions rémunératoires ou faites en faveur d'établissements publics, ainsi que les dévolutions en ligne directe.

Lorsqu'une succession ouverte hors du canton comprend des immeubles dans le canton, le droit n'est perçu sur ces immeubles que déduction faite des dettes dont ils sont grevés.

Enfin si une succession comprend des immeubles situés hors du canton, ces immeubles ne sont point frappés du droit, mais ils contribuent au paiement des dettes de la succession, dans la proportion de leur valeur (art 6 et 8, L. du 29 décembre 1876).

Le contribuable qui prétend à une déduction de dettes, doit en fournir un état détaillé, et se mettre en mesure de le justifier. Les dettes hypothécaires dont le défunt lui-même ne payait pas les intérêts, ne sont pas admises en déduction (arrêté du 27 janvier 1877, art. 7).

Le contrôle des déclarations est très sévère ; l'inventaire de la succession, masse active et masse passive, est toujours dressé par le juge de paix du canton, dans les quinze jours du décès (arrêté précité, art. 10 à 16).

IV. CANTON DU TESSIN

C'est le régime de la confiance absolue que nous trouvons en vigueur dans le canton du Tessin ; nous devrions même dire le régime de l'imprudence ; en effet, tout en abandonnant à l'héritier l'estimation des meubles, l'évaluation des immeubles, tout en lui remettant sans contrôle le soin d'apporter une déclaration sincère, la loi ne prononce aucune pénalité, elle ne contient aucune prescription pour empêcher la fraude, elle ne donne à l'Administration aucune arme pour la punir.

L'impôt des successions est réglé par le titre VII d'une loi de finances du 10 mai 1873 ; son taux varie de 1 à 10 %. Pour toutes les successions ouvertes dans le canton, on déduit les dettes et les charges, en ne tenant compte de celles qui s'appliquent à des biens situés hors du canton que dans une juste proportion.

V. CANTON DE VAUD

Les successions sont assujéties à un impôt par la loi des finances qui fixe annuellement le montant du droit, mais les règles concernant l'application de la taxe, sont établies dans une loi du 25 mai 1824, section III, toujours en vigueur ; l'impôt est perçu au profit du canton.

La taxe en principe est due sur tout le patrimoine du défunt, toutefois (art. 26, L. du 25 mai), si l'héritier déclare n'avoir aucune déduction de dettes à réclamer l'impôt n'est perçu que sur les immeubles, les créances y compris les intérêts et l'argent comptant ; c'est l'application d'un système compensateur des plus équitable.

La distraction des charges est permise lorsque le successible la demande, elle est réglée par l'art. 34. Le droit de mutation est liquidé sur le montant net des objets de l'hérédité qui y sont assujétis, les dettes sont déduites en les répartissant proportionnellement tant sur les valeurs soumises aux droits que sur celles qui ne le sont pas. On exclut du passif toute dette dont l'existence n'est pas constatée par un titre public, ou par une confession souscrite par le le défunt, ou encore, si le *de cujus* est marchand, par son livre tenu dans les formes voulues par la loi.

L'article 35 ajoute : « le droit sur les successions ouvertes à l'étranger ne sera perçu que sur le montant net de l'évaluation des immeubles situés dans le canton, déduction faite des dettes hypothécaires dont ces immeubles pourraient être grevés. »

L'inventaire des biens du défunt est toujours établi par le juge de paix ; la peine, en cas de fraudes ou d'omissions commises par l'héritier, est d'une amende égale au double du droit fraudé (art. 45).

VI. CANTON DE ZUG.

La perception des droits de mutation est réglée par la loi du 1^{er} juin 1876, modifiée par un règlement du 17 janvier 1878.

L'impôt, tout en restant affecté aux dépenses cantonales, est versé au Président du Conseil Municipal ; il est perçu d'après une déclaration fournie par l'héritier,

établie sur des formules imprimées, et comprenant le détail estimatif des biens (art. 1^{er} du Règlement de 1878).

La déduction du passif paraît admise par l'article 20 de la loi de 1876 ainsi conçu : « Pour les legs grevés de
« charges, ou pour ceux dont la valeur se trouvera aug-
« mentée par des usufruits ou d'autres dispositions
« avantageuses, le Président du Conseil Municipal devra
« en abaisser ou en relever l'estimation jusqu'à la valeur
« réelle ; il en communiquera l'avis à la commission
des impôts qui statuera définitivement ».

Les déclarations des héritiers acceptées par le Président du Conseil, sont soumises à la commission des Finances, qui peut, lorsqu'elle le juge à propos, augmenter certaines évaluations ; ses décisions sont immédiatement exécutoires ; il en est donné connaissance aux redevables (art. 3).

En résumé, tout en laissant de prime abord une grande latitude à l'héritier, la loi remet à la Commission des Finances le soin de fixer d'une manière définitive l'estimation qui servira de base pour la perception de l'impôt.

POSITIONS

I. DROIT ROMAIN

- 1° Dans la vente pure et simple d'un corps certain, la question des risques est gouvernée par la règle : *res perit creditori* et non par la maxime : *res perit domino*.
- 2° Les bénéfices et les pertes se partagent, dans le silence du contrat de Société, en parts égales et non proportionnelles aux apports.
- 3° La *Litis contestatio* laisse subsister une obligation naturelle toutes les fois que le demandeur peut reprendre l'instance sans attaquer la décision du juge.
- 4° Les pactes nus donnent naissance à une obligation naturelle.

II. DROIT CIVIL

- 1° Le droit de rétention peut être invoqué par tout détenteur qui se trouve être créancier à l'occasion de la chose dont la restitution est réclamée.
- 2° La preuve par témoins du contrat de louage n'est pas recevable, même s'il existe un commencement de preuve par écrit.

- 3° Le partage des créances est, comme celui des autres biens héréditaires, déclaratif de propriété, sauf maintien des droits antérieurement acquis à des tiers en exécution de l'art. 1220.
- 4° L'art. 1784 qui établit une présomption légale de faute à la charge du voiturier n'est plus applicable au cas de transport de voyageurs.
- 5° D'une façon générale la fraude du débiteur est toujours nécessaire pour le succès de l'action Paulienne même lorsque l'acte attaqué par les créanciers est un acte à titre gratuit.
- 6° Les art. 826 et 832 ne sont pas applicables au partage d'ascendant.

III. DROIT COMMERCIAL

- 1° Les remises concordataires ne sont pas soumises au rapport quand le failli vient à la succession d'un créancier avec d'autres héritiers.
- 2° Ce qui caractérise l'action, et la distingue de l'intérêt, c'est la faculté de la céder sans l'assentiment des autres associés, indépendamment des formes à observer.

IV. ÉCONOMIE POLITIQUE

- 1° L'impôt doit être proportionnel et non progressif.
- 2° En théorie, l'impôt direct est le meilleur,

- 3° L'Etat ne doit pas, en principe, se substituer à l'individu, mais il peut, dans certains cas, agir et réglementer.
- 4° Le régime des échanges internationaux ne doit pas être exclusivement réglé par un tarif général autonome.

Vu :

Le Professeur, Président de la thèse,

Vu :

GEORGES LEBRET,

Le Doyen de la Faculté,

EDMOND VILLEY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Caen,

E. ZÉVORT.

TABLE DES MATIÈRES

DROIT ROMAIN

Essai sur la Vicesima pars Hereditatum

INTRODUCTION.....	11
CHAPITRE I. — Historique de la création d'un impôt sur les successions.....	17
SECTION I. — De la première tentative d'établissement d'un droit sur les mutations par décès...	17
SECTION II. — Organisation définitive de la <i>Vicesima hereditatum</i>	25
CHAPITRE II. — Etude de la Loi <i>Julia Vicesima</i>	31
SECTION I. — Assiette de l'impôt sur les mutations par décès.....	31
§ 1. — Etendue d'application de la <i>Vicesima hereditatum</i>	31
§ 2. — Calcul et répartition de la <i>Vicesima hereditatum</i>	49
SECTION II. — Mode de perception de la <i>Vicesima hereditatum</i>	63
SECTION III. — Délais et peines en cas de retard, garanties accordées au Trésor pour le paiement de l'impôt.....	74

CHAPITRE III. — Modifications qu'apportèrent à la <i>Vicesima hereditatum</i> les successeurs d'Auguste.	83
1 ^o Règne de Nerva.....	83
2 ^o Règne de Trajan.. ..	85
3 ^o Règne d'Hadrien.....	87
4 ^o Règne de Caracalla.....	90
5 ^o Règne de Macrin.....	92
CHAPITRE IV. — Abolition de la <i>Vicesima hereditatum</i>	95
SECTION I. — Causes de l'abolition de la <i>Vicesima</i>	95
SECTION II. — Epoque de la disparition de la <i>Vicesima hereditatum</i>	98

DROIT FRANÇAIS

Du principe de la non distraction des charges dans la législation fiscale

PROLÉGOMÈNES : Nécessité et légitimité de l'impôt.....	111
--	-----

PREMIÈRE PARTIE

Du principe de la non distraction des charges dans la législation française..... 123 |

CHAPITRE I. — Examen critique du principe fiscal.....	125
A. Objections de l'ordre théorique....	130
B. Objections du domaine pratique....	133
CHAPITRE II. — Historique du principe de la non distraction des charges	141
A. Droits seigneuriaux.....	142
B. Droits royaux	144

CHAPITRE III. — Portée dans la législation fiscale actuelle du principe de la non distraction.....	147
SECTION I. — Charges pour lesquelles la déduction n'est pas admise.....	148
SECTION II. — Charges dont on admet la déduction.....	151
A. Legs, Donations, Reprises.....	151
B. Prélèvements opérés par des tiers en vertu de droits spéciaux.....	158
CHAPITRE IV. — Projets de réforme sur la matière.....	161
Projet du 27 mars 1888.....	165
Projet du 27 mars 1890.....	168
Projet du 4 juillet 1892.,.	172

DEUXIÈME PARTIE

Législation comparée	181
1. PRINCIPAUTÉ DE MONACO.....	185
2. BELGIQUE.....	186
SECTION II. — Différentes catégories de dettes	191
3. ITALIE	202
4. ALSACE-LORRAINE.....	207
5. PRUSSE	212
6. PAYS-BAS....	214
7. ROYAUME DE SAXE	215
8. ROYAUME DE WURTEMBERG	216
9. ROYAUME DE BAVIÈRE	220
10. GRAND DUCHÉ DE BADE.....	223
11. SUÈDE.. ..	224
12. ANGLETERRE. ...	227
13. RÉPUBLIQUE DE GUATEMALA.....	233
14. CANTONS SUISSES.....	236

1^{er} Groupe

Canton de Zurich.....	237
-----------------------	-----

2^{me} Groupe

Canton d'Argovie	237
Canton de Fribourg.....	238
Canton de Genève.....	239
Canton de Glaris.....	239
Canton de Lucerne	240
Canton de Soleure.....	241
Canton de Thurgovie.....	242
Canton de Schaffouse.....	242

3^{me} Groupe

Canton de Bale.....	243
Canton de Berne.....	244
Canton de Neuchatel.....	245
Canton du Tessin.....	246
Canton de Vaud.....	246
Canton de Zug.....	247

POSITIONS	249
-----------------	-----

